Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde
einer hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Freiburg i. Br.

vorgelegt von

Referendar Harry Zielinski
Berlin-Karlshorst, Heiligenbergerstraße 15

Buchdruckerei E. Holterdorf, Oelde i. Westf.
1934

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde
einer hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Freiburg i. Br.

vorgelegt von

Referendar Harry Zielinski
Berlin-Karlshorst, Heiligenbergerstraße 15

Buchdruckerei E. Holterdorf, Oelde i. Westf.
1934

§ 468 der Reichsabgabenordnung

Referent: Professor Dr. Kern
Korreferent: Professor Dr. von Calker
Tag der mündlichen Prüfung: 6. Juli 1934

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

„Durch die Genehmigung einer Dissertation nimmt die Fakultät zu den darin ausgesprochenen Anschauungen keine Stellung".

Meiner Mutter!

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41543109_0002

Gliederung

A. Einleitung. Seite

I. § 468 RAO ein Fall der Beschränkung des ordentlichen Gerichts durch die Entscheidung einer Verwaltungsstelle 2
1) Beziehungen zwischen Justiz und Verwaltung im allgemeinen 2
2) Entscheidung über Vorfragen, die zu der Zuständigkeit eines anderen Ressorts gehören 4
3) Beschränkung des ordentlichen Gerichts durch die Entscheidung einer Verwaltungstelle 5

II. Die Tatbestands- und die Feststellungswirkung 6
1) Die Tatbestandswirkung 6
2) Die Feststellungswirkung 7

III. Ist die Entscheidung des Reichsfinanzhofs gemäß § 468 RAO ein Präjudiz für die Entscheidung des ordentlichen Gerichts? . . 8

B. Hauptteil.

§ 468 der Reichsabgabenordnung 10

I. Früherer Rechtszustand 10

II. Zweck des § 468 RAO und seine Abgrenzung in formeller Hinsicht 11

III. Stellung des Strafrichters gemäß § 468 RAO 12
1) Wer ist an die Entscheidung des Reichsfinanzhofs gemäß § 468 gebunden? 12
2) Aufgaben des Strafrichters bis zur (eventuellen) Aussetzung (§ 468 RAO Prozeß- oder Urteilsvoraussetzung?) 13
a) Die drei Fälle des § 468 RAO 13
α) Der erste Fall (Satz 1) 13
β) Der zweite Fall (Satz 2 und 3) 13
γ) Der dritte Fall (Satz 4 bis 7) 13
b) Sachlicher Umfang der Beschränkung des ordentlichen Gerichts durch die Entscheidung des Reichfinanzhofes gemäß § 468 RAO 18
c) Die den Strafrichter beschränkenden Entscheidungen . . 22
α) In formeller Hinsicht 22
β) In materieller Hinsicht 24
γ) Ihre Rechtskraft 25
Anhang: Die Frage der Identität zwischen Steuerschuldner und Angeklagtem 27

Seite

3) Keine Aussetzung 28
a) Freispruch aus anderen Gründen 28
b) Verurteilung unabhängig von der Vorfrage 29
4) Verletzung der Aussetzungspflicht durch den Strafrichter . . 33
Anhang: Können auch das über die Eröffnung des Verfahrens beschließende Gericht und die Staatsanwaltschaft den Reichsfinanzhof anrufen? 34

IV. Stellung des Reichsfinanzhofs gemäß § 468 RAO 36
1) Beteiligte im Verfahren vor dem Reichsfinanzhof 36
2) Umfang der Prüfungsbefugnis des Reichsfinanzhofs . . . 36
3) Umfang der vom Reichsfinanzhof zu treffenden, das ordentliche Gericht bindenden Feststellungen 38

V. § 468 RAO lex specialis gegenüber §§ 331, 358 II StPO? . . 41

VI. Berichtigung der Entscheidung der unteren Finanzbehörden gemäß § 468 III RAO 41

VII. Ruhen der Verjährung gemäß § 468 II RAO 42

C. Nachwort.

Zur Begrenzung des § 468 RAO durch § 56 Ziff. 4 der 3. Steuernotverordnung 43

Literatur-Verzeichnis

Arlt: Zur Anwendung des § 433 RAO, in Deutsches Steuerblatt 1927, Sp. 479 ff.

Becher: Reichsabgabenordnung, 3. Aufl., 1930.

Becker: Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., 1930.

Boethke in Strutz' Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl., 1927.

Bühler: Lehrbuch des Steuerrechts, 1. Bd., 1927.

Cattien: Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren, 2. Aufl., 1929.

David: Das Präjudiz, 1925.

Deutsches Steuerblatt.

Entscheidungen des Reichsfinanzhofs (RFHE).

Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen (RGSt.).

Fleiner: Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl., 1928.

Friesecke: Ist das Gericht nach § 433 RAO auch hinsichtlich des Tatbestandes an die Entscheidung des Reichsfinanzhofs gebunden?, in Deutsches Steuerblatt 1927, Sp. 478 f.

Gerland: Die Wahrung der Rechtseinheit unter dem neuen Strafgesetzbuch, in „Der Gerichtssaal", Bd. 100, S. 97 ff.

Groth: Wegweiser durch das Steuerstrafrecht und Strafverfahren nach der Reichsabgabenordnung, 1. Aufl., 1926.

Hatschek-Kurtzig: Lehrbuch des deutschen und preußischen Verwaltungsrechts, 7. u. 8. Aufl., 1931.

Heinrich: Handbuch des Steuerstrafrechts, 1923.

ders.: Die Neuregelung des Steuerstrafrechts und Steuerstrafverfahrens, 1924.

Hensel: Steuerrecht, 3. Aufl., 1933.

Hippel, E. v.: Ueberprüfung von Verwaltungsakten durch die ordentlichen Gerichte, in Veröff. d. Vereinigung d. deutsch. Staatsrechtslehrer, H. 5, 1929, S. 178 ff.

Jacobi: Reichsabgabenordnung, 1920.

Jacobsohn: Wie weit ist im Steuerstrafverfahren das Gericht an Entscheidungen der Finanzbehörden oder Finanzgerichte, insbesondere an den Schätzungsbescheid, gebunden?, in JW. 1921, 1592 f.

Jadesohn: Rechtsprechung zum Steuerstrafrecht und Verfahren, in Deutsche Steuerzeitung 1924, 538 ff.

ders.: Steuerstrafprozeß, in Zeitgemäße Steuerfragen, Abhandl. H. 20, 1921.

Jahn: Reichsgericht und Reichsfinanzhof zu § 468 RAO, in DJZ. 1932, Sp. 254 ff.
ders.: Strafgerichte und Reichsfinanzhof, in DJZ. 1922, Sp. 701 ff.
Jellinek: Verwaltungsrecht, 2. Aufl., 1929.
Juristische Wochenscrift (JW).
Kern: Die Aussetzung des Strafverfahrens zur Klärung präjudizieller Fragen nach § 262 II StPO., in „Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Rechtsleben" (Festg. d. jur. Fakult. z. 50jähr. Bestehen d. RG), 5. Bd., 1929, S. 131 ff.
Kirchner: Generell bindende Gerichtsentscheidungen im reichsdeutschen und österreichischen Recht, 1932.
Kloß: in Marcuse, Das neue Reichssteuerrecht, 4. Aufl., 1924.
Kormann: Beziehungen zwischen Justiz und Verwaltung, in Jahrb. d. öff. R., Bd. 7, 1913, S. 1 ff.
Layer: Ueberprüfung von Verwaltungsakten durch die ordentlichen Gerichte in Veröff. d. Vereinig. d. deutsch. Staatsrechtslehrer, H. 5, 124 ff., 1929.
Lelewer: Steuerstrafrecht, 1925.
Mannheim: Reichsfinanzhof, Reichsgerichtshof und § 433 RAO., in Neue Steuerrundschau 1924, 178.
Nieberl: Die Reichsabgabenordnung, 3. Aufl., 1932.
Pünder: in Boethke-Arlt, Handbuch des Steuerrechts, 1926.
ders.: in Mrozek-Arlt, Komm. zur RAO., 3. Aufl., 1924.
Recht, das (Recht).
Reichssteuer-Blatt.
Spohr: Reichsabgabenordnung, 1930.
Steuer und Wirtschaft.
Weber, v.: Rechtseinheit und Rechtsprechung, in Recht und Staat, in Geschichte und Gegenwart, B. 66, 1929.
Zeitgemäße Steuerfragen.

A. Einleitung

§ 468 der Reichsabgabenordnung (RAO.) vom 13. Dezember 1919 in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. Mai 1931*) lautet: Hängt eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung davon ab, ob ein Steueranspruch besteht, oder ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist, und hat der Reichsfinanzhof über diese Fragen entschieden, so bindet dessen Entscheidung das Gericht. Liegt eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs nicht vor, sind die Fragen jedoch von Finanzbehörden oder Finanzgerichten zu entscheiden, so hat das Gericht das Strafverfahren auszusetzen, bis über die Frage rechtskräftig entschieden worden ist. Entscheidet der Reichsfinanzhof, so bindet dessen Entscheidung das Gericht. Ergeht keine Entscheidung des Reichsfinanzhofs, so hat das Gericht, wenn es von der rechtskräftigen Entscheidung des Finanzamts oder der Rechtsmittelbehörde abweichen will, die Entscheidung des Reichsfinanzhofs einzuholen. Es übersendet die Akten dem Reichsfinanzhof. Dieser entscheidet im Beschlußverfahren in der Besetzung von fünf Mitgliedern. Seine Entscheidung ist bindend.

Während der Aussetzung des Verfahrens ruht die Verjährung.

Weicht die Entscheidung des Reichsfinanzhofs von der rechtskräftigen Entscheidung des Finanzamts oder der Rechtsmittelbehörde ab, so ist diese zu berichtigen: § 222 Abs. 1, § 224 gelten entsprechend.

Diese Vorschrift ist als lex specialis et posterior in dem später zu besprechenden Umfange an die Stelle der §§ 261, 262 StPO getreten.

§§ 261, 262 StPO. bestimmen:

§ 261. Ueber das Ergebnis der Beweisaufnahme entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Inbegriffe der Verhandlung geschöpften Ueberzeugung.

§ 262. Hängt die Strafbarkeit einer Handlung von der Beurteilung eines bürgerlichen Rechtsverhältnisses ab, so entschei-

*) Eine inhaltliche Abänderung des vor der Neufassung der RAO. geltenden § 433 RAO. enthält § 468 nicht.

det das Strafgericht auch über dieses nach den für das Verfahren und den Beweis in Strafsachen geltenden Vorschriften.

Das Gericht ist jedoch befugt, die Untersuchung auszusetzen und einem der Beteiligten zur Erhebung der Zivilklage eine Frist zu bestimmen oder das Urteil des Zivilgerichts abzuwarten.

I. § 468 RAO. ein Fall der Beschränkung des ordentlichen Gerichts durch die Entscheidung einer Verwaltungsstelle.

Bereits bei flüchtiger Betrachtung erkennt man, daß § 468 RAO. — in Abweichung von dem in den §§ 261, 262 StPO. zum Ausdruck gelangenden bisherigen Rechtszustande — eine Beschränkung der Entscheidungsgewalt des (ordentlichen) Gerichts für den Steuerstrafprozeß geschaffen hat. Diese Beschränkung besteht darin, daß das Gericht, welches mit der Ermittlung und Aburteilung bestimmter, in § 468 RAO. aufgezählter Steuerdelikte betraut ist, in gewissem Umfange an die Vorentscheidung des Reichsfinanzhofs gebunden ist.

Bevor nun die genannte Vorschrift im einzelnen besprochen wird, ist es unumgänglich, mit einigen Worten die Zulässigkeit einer derartigen Beschränkung des ordentlichen Gerichts unter besonderer Berücksichtigung des bisher das Staatsleben beherrschenden Grundsatzes der Gewaltentrennung nachzuprüfen. Dazu bedarf es zunächst einer kurzen Erörterung der

1. Beziehungen zwischen Justiz und Verwaltung im allgemeinen.

Daß Rechtssetzung, Verwaltung und Rechtsprechung als Funktionen des Staates, als „Gewalten" zu unterscheiden sind, ist nicht — wie mit einer weitverbreiteten Ansicht oft behauptet wird — eine Erkenntnis der Aufklärungszeit, vielmehr ein alter Satz, der schon in der aristotelischen „Politik" enthalten ist. Von vielen ohne Aenderung übernommen, ist er allerdings wahrhaft vertieft und in seiner großen Bedeutung für die Staatsverfassung erkannt worden erst von Montesquieu, der das Wesentliche seiner Lehre im 11. Buche des „Esprit des lois" niedergeschrieben hat. Er erweitert die bloße Feststellung des Aristoteles und macht sie praktisch verwendbar und wertvoll dadurch, daß er nicht bei der rein gedanklichen Teilung der Staatstätigkeit in drei Gewalten stehenbleibt, sondern eine völlige organisatorische Trennung derselben anstrebt. Sein großes Verdienst ist somit, daß er — als Ziel die Freiheit des Einzelnen vor Augen — dem Verlangen nach der die modernen Verfassungen grundsätzlich bestimmenden „Trennung von Gesetzgebung, Verwaltung und Justiz" als erster Ausdruck verliehen hat[1]). Der Verwirklichung der Gewaltentrennung im Staatsleben kommt

[1]) Zu dem vorigen, Jellinek, a. a. O., S. 6. 7.

nun heute zwar ebenso wie früher noch immer eine besondere Bedeutung zu; sie ist jedoch nicht mehr ein Mittel, um bei Streitigkeiten zwischen den einzelnen Gewalten der einen auf Kosten der anderen zum Siege zu verhelfen; sie will vielmehr lediglich eine saubere Sonderung der Zuständigkeiten innerhalb der „Verwaltung im weiteren Sinne" ermöglichen und damit der „Schaffung einer gegenwartssinnvollen Rechtsgemeinschaft"[2]) dienen. Soweit die Staatsverfassungen überhaupt Hinweise auf den Grundsatz der Gewaltentrennung enthalten, deuten diese fast ausnahmslos auf die Trennung der Gewalten in organisatorischer Hinsicht hin. Ueber die Frage, was denn eigentlich zur Rechtssetzungs-, Verwaltungs- und Richtertätigkeit gehöre, vermögen meist nur die Einzelgesetze Auskunft zu erteilen[3]).

Auch für den Kreis unserer Erörterungen interessiert die Gewaltentrennung nur als Zuständigkeitssonderung, da lediglich zu klären ist, wie sich die Instanzen der einen Gewalt den Anordnungen (im weiteren Sinne) von Organen der anderen Gewalt gegenüber zu verhalten haben. Die Ansichten darüber, welcher Art diese Beziehungen zwischen Justiz und Verwaltung sind, sind durchaus verschieden. So glauben die einen[4]) aus dem Grundsatz der Gewaltentrennung den Schluß ziehen zu dürfen, Gesetzgebung, Verwaltung und Justiz ständen völlig unabhängig nebeneinander und seien — abgesehen von ausdrücklich im Gesetz festgelegten Ausnahmen — nicht genötigt, die von ihnen gesetzten Rechtsakte gegenseitig anzuerkennen: die anderen[5]) vertreten die Auffassung, die drei Gewalten seien als Funktionen des Gesamtstaates als Organismus Glieder eines Ganzen und mithin zur Anerkennung der Akte der jeweiligen anderen Gewalt, sofern diese nicht absolut nichtig sind, verpflichtet. Hatschek[6]) mißt der Bedeutung dieses Streites der Meinungen nicht allzu großen Wert bei, da von beiden Anschauungen das Bestehen von Ausnahmen bejaht werde, das Ergebnis somit etwa dasselbe sei. Als Regel erkennt aber auch er an, daß die Akte der Justiz nicht für die Verwaltung und die der Verwaltung nicht für die Justiz verbindlich seien. Gerade mit Rücksicht auf den Grundsatz der Gewaltentrennung ist auch m. E. dieser Auffassung der Vorzug zu geben. Es hieße seine ursprüngliche Bedeutung verkennen, wollte man die eine Gewalt für verpflichtet halten, die von der anderen gesetzten Akte anzuerkennen und sich für an sie gebunden zu erklären. Gerade dieses „Hineinregieren" der Justiz in die Verwaltung und — von besonderer Wichtig-

---

[2]) v. Hippel, a. a. O., S. 186.
[3]) Layer, a. a. O., S. 124, 125.
[4]) z. B. Bühler, a. a. O., S. 321 f.; Hatschek-Kurtzig, a. a. O., S. 26.
[5]) z. B. Fleiner, a. a. O., S. 18.
[6]) a. a. O., S. 26, Anm. 1.

keit — umgekehrt, sollte durch die (meist stillschweigende) Aufnahme des Gedankens der Gewaltentrennung in die Staatsverfassungen vermieden werden. Daß die hier aufgestellte Regel durch zahlreiche — noch zu besprechende — Ausnahmen durchbrochen ist, mag man für richtig erachten oder nicht; es vermag jedenfalls den Grundsatz, den diese Ausnahmen verwirklichen, nicht zur Regel zu machen.

Eine der wichtigsten Folgerungen, die sich aus der Feststellung, daß keine Gewalt zur Anerkennung der von einer anderen gesetzten Akte verpflichtet ist, herleiten läßt, ist die Ermächtigung jedes Ressorts zur selbständigen

2. Entscheidung über Vorfragen, die zu der Zuständigkeit eines anderen Ressorts gehören.

So hat z. B. der Richter in bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten, wenn gegen einen Beamten eine Schadensersatzklage erhoben ist, selbst darüber zu entscheiden, ob sich dieser eine Amtspflichtverletzung hat zuschulden kommen lassen, und der Verwaltungsrichter, ob eine zur Erbschaftssteuer herangezogene Person Erbe ist[7]). Dieses sogenannte deutsche System hat seinen Ausdruck gefunden insbesondere in den §§ 148, 150 ZPO. und 262 StPO.; es ist von dem Gedanken ausgegangen, daß das Prinzip der Gewaltentrennung bewirke, die Zuständigkeit in der Hauptsache sei allein entscheidend und schließe die Zuständigkeit zur selbständigen Beurteilung der Vorfragen in sich[8]). Das französische System dagegen leitet aus der Gewaltentrennung die Folgerung her, jede Vorfrage müsse von der sachlich-kompetenten, d. h. der erfahrungsgemäß sachverständigsten Behörde entschieden werden, und ordnet daher grundsätzlich die Aussetzung des Verfahrens in der Hauptsache bis zu deren (bindender) Entscheidung an. Das deutsche System, aus einer Zeit stammend, da die ordentlichen Gerichte gewöhnlich allein und ausschließlich Rechtsschutz bieten konnten[9]), ist aus der Erwägung heraus, die für das französische Recht entscheidend war, durch viele Bestimmungen in während der letzten Jahrzehnte erlassenen Gesetzen von dem französischen durchbrochen worden. Zu diesen Vorschriften gehört auch § 468 RAO.[10]).

Ob diese Regelung eine Verbesserung des Rechtsschutzes darstellt, soll später besprochen werden. In § 468 RAO. und den anderen in Anm. 10 genannten Rechtsnormen ist eine Verpflichtung des Strafrichters zur Aussetzung begründet, während in allen übrigen Fällen der Richter in der Beurteilung der Vorfrage

---

[7]) Fleiner, a. a. O., S. 20, 21.
[8]) Layer, a. a. O., S. 135.
[9]) Jellinek, a. a. O., S. 51.
[10]) s. auch §§ 901 Abs. 2; 1042, 1219, 1543 RVO., § 77 RBG.

frei ist: er mag — soweit das Gesetz es ihm gestattet — das Verfahren aussetzen und die „sachverständige" Behörde entscheiden lassen, er mag aber auch selbständig die Entscheidung treffen (vgl. bes. § 148 ZPO., § 262 StPO.). Kurz erwähnt sei nur, daß die Entscheidung über die Vorfrage lediglich als notwendiges Element für die Findung des Urteils über die Hauptfrage anzusehen ist[11]). In Streit befangen und der Rechtskraft unterliegend ist nur die Hauptfrage. Jèze bezeichnet in seinen Principes (S. 51) den Ausspruch des Gerichts über die Vorfrage als bloße constatation im Gegensatz zur décision, der Entscheidung über die Hauptfrage. Wenn also vor der zuständigen Behörde die Inzidenzfrage als Hauptfrage zur Entscheidung gelangen sollte, so hat eine möglicherweise vorher über jene von dem anderen Ressort gefällte Entscheidung keine bindende Wirkung für sie[12]).

In den meisten Fällen der obligatorischen Aussetzung ist nun gleichzeitig die Bindung an die Entscheidung der über die Vorfrage beschließenden Instanz ausgesprochen, wenn das ordentliche Gericht zur Aussetzung verpflichtet ist, also eine

3. Beschränkung des ordentlichen Gerichts durch die Entscheidung einer Verwaltungsstelle.

Eine derartige Beschränkung ist aber m. E. auch in den Fällen der sogenannten fakultativen Aussetzung (vor allem §§ 148 ZPO. 262 StPO., die als Vorgänger der Bestimmungen des § 468 RAO. einer kurzen Betrachtung unterzogen werden sollen) anzunehmen[13]), sobald die zuständige Stelle der anderen Gewalt über die Vorfrage entschieden hat. Hat das ordentliche Gericht von der ihm durch das Gesetz gewährten Ermächtigung, die Sache auszusetzen und dem sachlich — kompetenten Gericht zur Entscheidung zuzuweisen, freiwillig Gebrauch gemacht, so muß es sich auch gefallen lassen, in seiner Urteilsfreiheit durch die von der „sachverständigeren" Instanz gefällte Entscheidung beschränkt zu werden.

Der Sinn der §§ 148 Abs. 2 ZPO., 262 Abs. 2 StPO. u. ä. ist doch neben anderem offenbar der, daß widersprechende Entscheidungen vermieden werden sollen. Es soll möglichst selten der Fall eintreten, daß über ein rechtliches Verhältnis, wenn es als Vorfrage an eine Gerichtsinstanz gelangt, anders geurteilt wird, als wenn es als Hauptfrage von einer Verwaltungsstelle aufzuklären ist.

Ein Nachteil des französischen Systems ist zweifellos die Verzögerung der Prozesse, die durch die Beschäftigung verschie-

[11]) Fleiner, a. a. O., S. 21, 22.
[12]) Layer, a. a. O., S. 138.
[13]) Layer, a. a. O., S. 138.

dener Instanzen mit demselben Prozeßstoff entsteht. Daß das Gesetz aber eine weitere Verzögerung der Urteilsfällung zulassen wollte, ist nicht anzunehmen. Diese würde aber eintreten, wollte man nach Erlaß der Entscheidungen des sachlich — kompetenten Ressorts über die Vorfrage der mit der Hauptsache befaßten Instanz erneut völlige Entscheidungsfreiheit hinsichtlich der Vorfrage einräumen. Auch wären die oben genannten widersprechenden Entscheidungen sicherlich nicht selten.

Wenn wir nachzuprüfen versuchen, ob und inwieweit das positive Recht die Verbindlichkeit von Verwaltungsakten für das ordentliche Gericht und umgekehrt anordnet, so stoßen wir immer wieder auf zwei besonders hervorragende, von Wissenschaft und Praxis in gemeinsamer Arbeit herausgebildete Begriffe; das sind

II. Die Tatbestands- und die Feststellungswirkung.

Beide sind auch unter dem Namen Fernwirkungen bekannt geworden, „Fernwirkungen des in einem Ressort ergangenen Staatsakts, welche in das andere Ressort hinüberwirken[14])".

Was zunächst

1. Die Tatbestandswirkung

anbetrifft, so besteht ihre Eigenart darin, daß ein Ressort an den Akt eines anderen als solchen gebunden ist; lediglich die Tatsache des Wirksamwerdens des Rechtsaktes schafft hier die Bindung. Ein Beispiel für die Tatbestandswirkung eines Justizaktes bietet § 31 StGB.[15]). Sowie das auf eine Zuchthausstrafe erkennende Urteil rechtskräftig geworden ist, tritt, ohne daß die vorgesetzte Behörde des Beamten eine inhaltliche Nachprüfung desselben vorzunehmen hätte, die dauernde Unfähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Aemter ein. Eine möglicherweise nachfolgende förmliche Entlassung mittels Entlassungsurkunde hätte nur bestätigende Wirkung. Das durch Gesetz in seiner Entscheidungsgewalt beschränkte Ressort hat also nur nachzuprüfen, ob ein dem Gesetz entsprechender Akt des anderen Ressorts vorliegt; bereits wenn es dies bejaht, treten die jeweiligen Rechtsfolgen ein; eine materielle Bewertung des Aktes steht ihm nicht zu. Eine Tatbestandswirkung finden wir jedoch nicht nur in ausdrücklich darüber Bestimmung treffenden Vorschriften, wie bei den in Anm. 15 genannten; auch stillschweigend ist sie in vielen Staatsakten enthalten. So sind z. B. rechtsgestaltende Verwaltungsakte, wie Einbürgerungen, Konzessionserteilungen und dergleichen auch für die ordentlichen Gerichte[16]) maßgeblich und

[14]) Hatschek-Kurtzig, a. a. O., S. 27.

[15]) andere Beispiele: §§ 33, 35, 172, 238 StGB.; § 1635 BGB.; § 717 Abs. 2 ZPO.; §§ 53, 57, 58 GewO. u. v. a.

[16]) Nicht dagegen für die Verleihungs- und deren Oberbehörden, die zur Aufhebung des Gestaltungsaktes befugt sind.

bindend. Ebenso schaffen auf der anderen Seite Gestaltungsakte des Gerichts, solange nicht ein contrarius actus vorliegt, bindendes Recht für Steuerbehörden. Zu nennen sind hier die Ehescheidung, die Auflösung einer Gesellschaft, die Eröffnung des Konkurses u. ä. Manche gerichtlichen Gestaltungsakte erfüllen sogar unmittelbar den Tatbestand eines Steuergesetzes (z. B.: der Zuschlag bei der Zwangsversteigerung läßt den Anspruch des Reichs auf Zahlung der Umsatzsteuer entstehen)[17]).

2. Ein Fall der Feststellungswirkung ist dann gegeben, wenn das eine Ressort an die im einzelnen von dem anderen Ressort getroffenen Feststellungen gebunden ist;

allerdings nur an die Feststellungen, die das fremde Ressort „zum Zwecke seiner Entscheidung in bezug auf die diese Entscheidung rechtfertigenden Tatsachen und Tatbestände getroffen hat"[18]).

Bei der Annahme einer Feststellungwirkung wird man besondere Vorsicht walten lassen müssen[19]), da sie meist einen wesentlich stärkeren Eingriff in die Entscheidungsfreiheit darstellt als die Tatbestandswirkung. Im allgemeinen sind jedoch die Fälle der Feststellungswirkung durch Gesetz ausdrücklich geregelt, so daß diejenigen, welche Anlaß zu Zweifeln geben könnten, verhältnismäßig gering sind.

Der praktische Unterschied zwischen Tatbestands- und Feststellungswirkung besteht in folgendem. Wenn der Justizakt, der für gewöhnlich die Tatbestandswirkung der Verwaltung gegenüber auslöst, aus irgendeinem Grunde nicht erlassen wird (z. B. ein Beamter wird von der Anklage des Sittlichkeitsverbrechens freigesprochen), so ist die zuständige Verwaltungsstelle an die Gründe dafür nicht gebunden; sie kann nichtsdestoweniger — um bei dem gewählten, von der rechtlichen Regelung in Deutschland unabhängigen, Beispiel zu bleiben — den Beamten disziplinarisch haftbar machen. Anders bei der Feststellungswirkung. Hier wirken die Gründe, die das betreffende Ressort zum Nichterlassen des Rechtsakts veranlaßt haben, in das andere Ressort hinüber. „So findet", wenn ein Beamter wegen eines bestimmten Delikts vom Strafrichter freigesprochen worden ist, „wegen derjenigen Tatsachen, welche in der gerichtlichen Untersuchung zur Erörterung gekommen sind, ein Disziplinarverfahren nur noch insofern statt, als dieselben an sich und ohne ihre Beziehung zu dem gesetzlichen Tatbestande der strafbaren Handlung, welche den Gegenstand der Untersuchung bildeten, ein Dienstvergehen

[17]) Bühler, a. a. O., S. 321 f.
[18]) Hatschek-Kurtzig, a. a. O., S. 27.
[19]) Kormann, a. a. O., S. 18.

enthalten" (§ 78 RBG.). Der Disziplinarrichter darf also die den gesetzlichen Straftatbestand bildenden Tatsachen nicht nochmals darauf untersuchen, ob nicht doch das betreffende Delikt begangen worden ist und aus diesem Grunde den Beamten entlassen[20]). Wenn Hatschek[21])-Kurtzig meinen, daß die Feststellungen, die die Behörde des einen Ressorts für ihre Entscheidung getroffen hat, von dem Ressort, demgegenüber sie wirken soll, nicht als unüberprüfbar übernommen zu werden brauchten, so darf das m. E. nur dahin verstanden werden, daß dieses sich dann nicht als gebunden anzusehen verpflichtet ist, falls der Akt des fremden Ressorts offensichtlich mit dem Mangel der Nichtigkeit behaftet ist[22]). In derartigen Fällen wäre allerdings die Bindung eine unzumutbare Härte. Zwei besonders typische Beispiele für die Feststellungswirkung sind nach der oben gegebenen Definition § 155 RBG. und § 468 RAO. Nicht die Entscheidung des Reichsfinanzhofs als Tatsache bindet den Strafrichter gemäß § 468 RAO., sondern gerade die Feststellungen, die der Reichsfinanzhof, um seiner Entscheidung den durch § 468 RAO. geforderten Inhalt zu geben, getroffen hat[22a]).

Eine letzte Frage, die in dieser Einleitung kurz zu besprechen ist, lautet:

III. Ist die Entscheidung des Reichsfinanzhofs gemäß § 468 RAO ein Präjudiz für die Entscheidung des ordentlichen Gerichts?

Sie ist m. E. zu verneinen. Als unbestritten darf gelten, daß die Bindung des Gerichts an die Entscheidung des Reichsfinanzhofs immer nur für den konkreten Einzelfall gilt[23]). Der Einzelentscheidung des Reichsfinanzhofs fehlt aus diesem Grunde, ebenso wie z. B. der einzelnen Reichsgerichtsentscheidung, der Präjudizialcharakter. Für das deutsche Recht darf — im Gegensatz zum englischen — als Grundsatz aufgestellt werden, daß auch die Entscheidungen eines höchsten Gerichtshofes die unter ihm stehenden Gerichte bei einer späteren Beurteilung des gleichen oder eines ähnlichen Falles nicht binden[24]). In § 468 RAO. ist nun zwar eine Bindung des Strafrichters an die Entscheidung eines höchsten Gerichtshofes des Deutschen Reiches ausgesprochen; es handelt sich aber nicht um die Bindung an eine Präjudizialentscheidung. Als Präjudiz dürfen wir mit Kirchner bezeichnen „die gerichtliche Entscheidung einer Rechtsfrage, die gleichzeitig eine Norm für künftige gleichartige Fälle darstellt."

---

[20]) Zu dem Vor. Vergl. auch Kormann, a. a. O., S. 13/14.
[21]) a. a. O., S. 31.
[22]) Layer, a. a. O., S. 168; von Hippel, a. a. O., S. 193.
[22a]) s. dazu Jadesohn in: Ststrpr., a. a. O., S. 14.
[23]) Nieberl, a. a. O.; Gerland, a. a. O., S. 99.
[24]) Kirchner, a. a. O., S. 1/2; z. f. ders. S. 4 u. S. 6.

Die Entscheidung des Reichsfinanzhofs wäre also nur dann als Präjudizialentscheidung anzusprechen, wenn sie ihre Wirkung nicht nur auf den einzelnen Prozeß beschränkte, sondern über ihn hinaus die Wirkung eines neuen Rechtssatzes besäße. Sie würde dann, wenn auch nicht, wie in England, über dem Gesetzesrecht, so doch gleichberechtigt neben diesem ihren Platz haben. Von der Schaffung einer neuen Rechtsnorm für künftige Prozesse kann jedoch bei der durch § 468 RAO. geforderten Entscheidung des Reichsfinanzhofes keine Rede sein. Der Strafrichter ist jederzeit in der Lage, — auch in bereits vom Reichsfinanzhof rechtskräftig entschiedenen Fragen — vor diesen erneut hinzutreten und um nochmalige Entscheidung zu bitten. Daß nun einerseits der Strafrichter dies nur in den seltensten Fällen tun wird, da er ja für gewöhnlich eine lediglich auf die früheren hinweisende Entscheidung erhalten durfte, ist ebenso selbstverständlich, wie daß anderseits der Reichsfinanzhof bei seit langem vor ihm ausgetragenen Sachen nicht jedesmal erneut Ermittlungen rechtlicher Art anstellen wird. Wenn wir somit praktisch von einer Präjudizialentscheidung sprechen können, so ist dies doch rein begriffsmäßig nicht zulässig; denn daß der Strafrichter aus seinem pflichtgemäßen Ermessen heraus sie als ihn bindendes Recht neben dem Gesetzesrecht tatsächlich ansieht, vermag sie noch nicht zu einem Bestandteil der objektiven Rechtsordnung zu machen. Nach der obengegebenen Definition wäre dies aber ein notwendiges Element für die Bejahung ihres Präjudizialcharakters. Eine andere Frage — die hier jedoch nicht erörtert werden soll — ist es, ob es nicht von Vorteil wäre, ihr diesen durch Gesetzgebungsakt zu verleihen. Insbesondere die Ausführungen Gerlands[25]) bieten in dieser Hinsicht zahlreiche Anregungen.

[25]) a. a. O., S. 124 ff; David a. a. O., S. 19 ff.

B. Hauptteil:
§ 468 der Reichsabgabenordnung

I. Früherer Rechtszustand.

Wie bereits in der Einleitung kurz angedeutet wurde, trafen vor der Herrschaft der Reichsabgabenordnung, die das Datum des 13. Dezember 1919 trägt und am 14. Dezember 1919 in Kraft getreten ist, über die nunmehr durch § 468 der Reichsabgabenordnung geregelten Fälle allein die §§ 261, 262 der Strafprozeßordnung Bestimmung. Es galt somit der sogenannte Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 261 StPO.) als Regel, d. h. der Strafrichter selbst hatte sich die Fragen vorzulegen und über sie zu entscheiden, um deren Beantwortung er seit dem Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung den Reichsfinanzhof zu ersuchen hat. Gemäß § 262 Abs. 1 des StPO. konnte der Strafrichter, wenn die Strafbarkeit einer Handlung von der Beurteilung eines bürgerlichen Rechtsverhältnisses abhing, auch über dieses nach den für das Verfahren und den Beweis in Strafsachen geltenden Vorschriften entscheiden. Hier beherrschte mithin ebenfalls der Grundsatz der freien Beweiswürdigung des § 261 StPO das Verfahren. Der Strafrichter war also durchaus in der Lage, z. B. über die Frage des Sacheigentums beim Diebstahl oder über die Frage des Bestehens einer Steuerschuld bei der Steuerhinterziehung und dgl. sich selbst ein Urteil zu bilden. Daß § 262 StPO. auch auf Vorfragen des öffentlichen Rechts anzuwenden ist, ist durch Analogieschluß von der als herrschend anzusprechenden Meinung[26]) überzeugend entwickelt worden.

Durch § 262 Abs. 2 StPO ist jedoch das Strafgericht ermächtigt, bei einer „Abhängigkeit" seiner Entscheidung von der Beurteilung eines bürgerlichen (oder öffentlichen) Rechtsverhältnisses, die Untersuchung auszusetzen und einem der Beteiligten zur Erhebung der Zivilklage eine Frist zu bestimmen oder das Urteil des Zivilgerichts abzuwarten" (entsprechend für das öffentliche Recht).

Daß auch bei einer derartigen sogenannten fakultativen Aussetzung eine Bindung der sich ihrer Urteilsfreiheit begebenden Instanz an die Entscheidung des fremden Ressorts anzunehmen ist, ist bereits in der Einleitung besprochen worden.

---

[26]) z. B. Kern, a. a. O., S. 134.

Erwähnt sei endlich, daß die Aussetzung des Verfahrens gemäß § 262 Abs. 2 StPO zwar noch in der Berufungsinstanz, in der Revisionsinstanz jedoch nicht mehr zulässig ist. Das Revisionsgericht ist, wenn es nachträglich davon erfährt, daß z. B. ein mit der Sache befaßtes Zivilgericht seine Entscheidung getroffen hat, nicht berechtigt, dies zu berücksichtigen mit der Folge, das schwebende Verfahren auszusetzen und es an das Zivilgericht zwecks Entscheidung der bürgerlich-rechtlichen Vorfrage zu verweisen[27]). Hierin läge ein lediglich das pflichtgemäße Ermessen des Tatsachengerichts korrigierender Akt, zu dessen Vornahme durch das Revisionsgericht es an der rechtlichen Ermächtigung mangelt.

Darüber, in welchem Stadium des Verfahrens die Aussetzung zu erfolgen hat bzw. erfolgen kann, s. u. III 4 Anh.

II. Zweck des § 468 der Reichsabgabenordnung und seine Abgrenzung in formeller Hinsicht.

„Wenn auch zwei Rechtsfälle niemals in allen tatsächlichen Beziehungen gleich liegen, so sollen doch rechtlich gleich liegende Fälle auch rechtlich gleich entschieden werden." Nehmen wir diesen Satz von Webers[28]) als Ausgangspunkt unserer Betrachtung, so erkennen wir ohne weiteres die Absicht, die der Gesetzgeber damit verfolgte, daß er die §§ 261, 262 StPO für zwei der wichtigsten Steuerdelikte durch § 468 RAO. ersetzte. Wenn Kern[29]) im Hinblick auf § 262 Abs. 2 StPO behauptet, die Ermächtigung zur Aussetzung des Verfahrens sei dem Strafrichter weder gegeben, um widersprechende Entscheidungen des Zivilrichters und des Strafrichters zu vermeiden, noch, um diesem seine Aufgabe durch die Mitwirkung des in zivilrechtlichen Fragen sachverständigeren Zivilrichters zu erleichtern, sondern im wesentlichen zu dem Zweck, „Strafsachen zu unterbinden, die sich besser für den Zivilrechtsweg eignen", so ist dies bei der genannten Vorschrift — obwohl m. E. eine derartige Ausschließlichkeit des Zweckes nicht angenommen werden darf (s. o. I 3) — für durchaus zutreffend zu erachten; im Hinblick auf § 468 RAO. kann es jedoch keine Geltung haben[30]). Die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung bzw. Steuergefährdung hängt meist von im Besteuerungsverfahren zu entscheidenden Fragen ab, insbesondere davon, ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch besteht und ob und in welcher Höhe ein Steuervorteil, sei es nun eine Erstattung oder eine Vergütung, zu Unrecht gewährt worden ist. In diesen Fragen sollen nach der Absicht des Gesetzgebers

---

[27]) RGSTR. 3, 252.
[28]) a. a. O., S. 3.
[29]) a. a. O., S. 133.
[30]) vgl. dazu insbes. Kern, a. a. O., S. 155.

die Entscheidungen der Finanzbehörden und der Strafgerichte nicht auseinandergehen[31]). Eine völlige Trennung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren würde der Erreichung dieses Zieles aber entgegenstehen, wenn im Steuerstrafverfahren zum Tatbestand des Steuerdelikts z. B. die Feststellung eines Steueranspruchs gehört[32]) und diese von dem ordentlichen, zur Entscheidung zuständigen Gericht, nach seiner freien, aus dem Inbegriff der Verhandlung geschöpften Ueberzeugung getroffen würde (§ 261 StPO), da umgekehrt im Besteuerungsverfahren das Finanzamt über den Steueranspruch eine selbständige Entscheidung treffen muß. Die Gefahr einander widersprechender Entscheidungen in derartigen Fällen ist nicht zu übersehen. Da die Fragen des Bestehens des Steueranspruchs usw. im allgemeinen zunächst zu klären sind und man den Steuerbehörden in dieser Hinsicht größere Sachkenntnis zutraute, hat man ihnen überlassen, über sie zu entscheiden[33]). § 468 RAO. trägt also der Tatsache Rechnung, daß Tat- und Rechtsfragen des Besteuerungs- und des ordentlichen Steuerstrafverfahrens trotz der scharfen Trennung beider innerhalb der Reichsabgabenordnung sich vielfach überschneiden. § 468 RAO. will Widersprüche zwischen ihnen verhindern und der Rechtseinheit dienen[34]), da ihr „dort Gefahr droht, wo die Entscheidung gleichliegender Fälle auf eine Vielheit von Richtern verteilt ist"[35]). Daß § 262 Abs. 2 StPO., wenn vom Strafgericht angewandt, ebenfalls dem mit § 468 RAO. verfolgten Zweck dient, ist oben (I 3) bereits dargelegt worden; die Aussetzung gemäß jener Vorschrift ist aber in das (pflichtgemäße) Ermessen des Gerichts gestellt; einander widersprechende Entscheidungen würden somit nie gänzlich vermieden werden können.

Was die formelle Abgrenzung des § 468 RAO. anbetrifft, so gehören dazu (§ 227 RAO. a. F.), kurz gesagt, alle Fragen, die das Bestehen, die Aenderung oder den Fortfall des staatlichen Steueranspruchs betreffen[36]).

III. Stellung des Strafrichters gemäß § 468 der Reichsabgabenordnung.

1. Wer ist an die Entscheidung des Reichsfinanzhofs gebunden?

Diese Frage läßt sich ohne Schwierigkeiten aus dem Gesetzestext selbst beantworten. In § 468 RAO. heißt es: Hängt eine

---

[31]) Becker, a. a. O., Anm. 1; Nieberl, a. a. O.
[32]) Spohr, a. a. O., S. 662.
[33]) Pünder in: Mrozek-Arlt, a. a. O., S. 628/29; Lelewer, a. a. O., S. 20; RGSTR. 56, 107.
[34]) Spohr, a. a. O., S. 663.
[35]) von Weber, a. a. O., S. 5.
[36]) Jacobsohn, a. a. O., S. 1592.

Verurteilung wegen Steuerhinterziehung usw. davon ab, ob ein Steueranspruch besteht usw. und hat der Reichsfinanzhof über diese Fragen entschieden, so bindet dessen Entscheidung das Gericht. Gebunden ist mithin der Strafrichter (§§ 461 ff. RAO.), aber auch nur er ist gebunden. So ist das Verwaltungsstrafverfahren (§§ 421 ff. RAO.) grundsätzlich, ohne durch § 468 RAO. beschränkt zu sein, durchführbar. Nach Cattiens m. E. durchaus zutreffender Ansicht[37]) müssen jedoch praktische Erwägungen dazu führen, auch die Verwaltungsstrafsachen in steter Fühlungnahme mit den die Besteuerung vornehmenden Stellen zu erledigen, da nur auf diese Weise Einheitlichkeit in der steuerrechtlichen Beurteilung beim Veranlagungs- und Steuerstrafverfahren erreicht werden kann.

2. Aufgaben des Strafrichters bis zur (eventuellen) Aussetzung (§468 RAO. Prozeß- oder Urteilvoraussetzung?)

Bevor wir an die Erörterung von Einzelfragen der Auslegung herangehen, sollen zunächst einmal kurz

a) die drei Fälle des § 468 RAO.,

die wir in mehrfacher Beziehung streng unterscheiden müssen, genannt werden.

α) Der erste Fall ist im Satz 1 des ersten Absatzes der hier behandelten Vorschrift enthalten: Eine (rechtskräftige), im Veranlagungsverfahren ergangene, Entscheidung des Reichsfinanzhofes über die für die Beurteilung der Steuerhinterziehung bzw. -gefährdung maßgebenden, durch § 468 RAO. abgegrenzten, Steuermerkmale liegt bereits vor. Diese Entscheidung bindet das Gericht.

β) Satz 2 und 3 denken an die Möglichkeit, daß bezüglich des in Frage stehenden Steueranspruchs ein Festsetzungs- oder Rechtsmittelverfahren schwebt, das durch eine (rechtskräftige) Entscheidung des Reichsfinanzhofs zum Abschluß gebracht wird. Das Gericht, bei dem das Strafverfahren anhängig ist, hat mittels Aussetzung des Verfahrens die Rechtskraft dieser Entscheidung, an die es — ebenso wie im ersten Fall — gebunden ist, abzuwarten.

γ) Ueber die Variante, daß nicht erst die Entscheidung des Reichsfinanzhofs, sondern bereits die erstinstanzliche Festsetzung bzw. die Rechtsmittelentscheidung des Finanzgerichts vor oder nach Anhängigwerden der Strafsache bei Gericht die Rechtskraft beschreiten, treffen Satz 4—7 des § 468 RAO. Bestimmung. Solange es noch möglich ist, daß Finanzbehörden oder -gerichte Entscheidungen treffen, sind diese abzuwarten, wieder mittels Aussetzung des Verfahrens. Ihre Entscheidungen sind aber für

[37]) a. a. O., S. 336.

das ordentliche Gericht nicht schlechthin bindend. Es hat zwar die Möglichkeit, sie zu übernehmen, muß aber, falls es bei einer (pflichtgemäßen)[37a]) Nachprüfung zu dem Ergebnis gelangt, daß die Entscheidung der Verwaltungsbehörden unrichtig sei, sein Verfahren aussetzen und die Entscheidung des Reichsfinanzhofs einholen, die wieder wie in den beiden andern Fällen bindende Kraft hat[38]).

Wenn der Strafrichter beschließt, sich der rechtskräftigen Vorentscheidung der unteren Finanzbehörden zu fügen, so darf er sich nicht lediglich mit einem Hinweis auf diese als „durchaus zutreffend" begnügen. Die Begründung seines Urteils muß vielmehr deutlich erkennen lassen, durch welche Tatsachen er bestimmt worden ist, ebenso wie die Verwaltungsstelle z. B. das Bestehen oder die Verkürzung des in Frage stehenden Steueranspruchs anzunehmen[39]). Mit der Aufnahme des § 468 in die Reichsabgabenordnung hat der Gesetzgeber nicht beabsichtigt, das ordentliche Gericht von jeder Prüfung der steuerrechtlichen Fragen zu entbinden und diese den Finanzbehörden allein aufzubürden[39a]); gerade im Interesse der durch Satz 4—7 der Vorschrift angestrebten Vermeidung widersprechender Entscheidundungen ist es notwendig, daß auch der Strafrichter in jedem einzelnen Falle sich einer kurzen Nachprüfung der Erwägungen der Finanzbehörden befleißigt, um so entweder die inhaltliche Uebereinstimmung mit diesen deutlich dokumentieren oder die für den Fall der Abweichung vorgeschriebene Notwendigkeit der Anrufung des Reichsfinanzhofes einwandfrei begründen zu können.

Daß das ordentliche Gericht zum Zwecke einer derartigen Prüfung das Strafverfahren einzuleiten berechtigt ist, es überhaupt bis zum Erlaß des Urteils weiter betreiben kann, ist in Theorie und Praxis völlig unbestritten, denn § 468 RAO. wird allgemein und durchaus zu Recht als bloße Urteils-, nicht als Prozeßvoraussetzung angesehen[40]); so weit wie in §§ 164, 191 StGB, wo mit dem gesamten Verfahren innezuhalten ist, geht die Beschränkung des ordentlichen Gerichts durch § 468 RAO mithin nicht[41]). Von der Möglichkeit, das Strafverfahren auch ohne das Vorhandensein einer rechtskräftigen Entscheidung der Finanzbehörden einleiten zu können, verspricht sich Jacobi[42])

[37a]) Kern, a. a. O., S. 155.

[38]) Zu den drei Fällen des § 468 RAO. s. insb. Nieberl, a. a. O.; Boethke, a. a. O., S. 145; Hensel, a. a. O., S. 196, Anm. 2; Bühler, a. a. O., S. 522; Becker, a. a. O., Anm. 1.

[39]) RG in: Das Recht 1925 Nr. 8 und Nr. 1868; RGSTR 58, 423.

[39a]) Jahn in: DJZ. 1922, Sp. 701; Nieberl a. a. O.

[40]) Hensel, a. a. O., S. 196; Jacobi, a. a. O., S. 203; Kern, a. a. O., S. 156; RGSTR 56, 107, 57, 212.

[41]) Lelewer, a. a. O., S. 21; RGSTR. 56, 107.

[42]) a. a. O., S. 203.

mit Rücksicht darauf besonderen praktischen Erfolg, daß der Beschuldigte andernfalls durch die ausschließliche Erörterung der Sache vor den Finanzbehörden auf die Punkte aufmerksam gemacht würde, die im Strafverfahren zu seinen Lasten ausgelegt werden könnten, daß er aber im übrigen auch nach Einleitung des Strafverfahrens im Festsetzungsverfahren Dinge zugeben werde, die er sonst bestritten hätte.

Wenn eine Steuerstrafsache dem ordentlichen Gericht zur Bearbeitung vorgelegt wird, so bedarf es zunächst der Nachprüfung, ob eine Steuerhinterziehung oder -gefährdung in Frage steht, da — nach dem Wortlaut — nur bei diesen Delikten die Beschränkung des Strafrichters gemäß § 468 RAO. eintritt[43]). Ueber diesen sogenannten sachlichen Umfang des § 468 RAO. s. Näheres unter III 2 b. Sodann hat das Gericht, falls die Strafakten nicht bereits Aufschluß darüber erteilen, nachzuforschen — eventuell durch amtliche Anfrage bei dem zuständigen Finanzamt —, ob eine rechtskräftige Entscheidung, sei es nun der Steuerfestsetzungs- oder der Rechtsmittelbehörde, vorliegt. Was als „Entscheidung" der Finanzbehörden anzusehen ist, soll weiter unten (III 2 c) besprochen werden. Hier sei lediglich angemerkt, daß nur der Inhalt dieser Entscheidungen die Urteilsfreiheit des Strafrichters gemäß § 468 RAO. einzuschränken vermag; volle Entscheidungsfreiheit beläßt ihm diese Vorschrift aber hinsichtlich der Frage, ob eine Vorentscheidung gegeben ist, die als solche geeignet ist, nach Maßgabe des § 468 RAO. Beachtung zu fordern[43a]). Dies ergibt sich unmittelbar aus § 468 Abs. 1 Satz 2 RAO. Ob also z. B. die beanstandete Steuererklärung für die Höhe des erlassenen Steuerbescheides maßgebend gewesen und ob dieser im Sinne des § 396 Abs. 3 RAO. als verbindliche Steuerfestsetzung zu betrachten ist, hat im gerichtlichen Steuerstrafverfahren ausschließlich und ohne die Beschränkung durch § 468 RAO. der Strafrichter zu entscheiden.

Ist eine solche, den gesetzlichen Erfordernissen entsprechende Entscheidung nun vorhanden, so hat das Gericht sie inhaltlich zu überprüfen, um sich über eine evtl. notwendig werdende Anrufung des Reichsfinanzhofes schlüssig werden zu können. Will es von ihr abweichen, so dürfen die Akten jedoch dem Reichsfinanzhof erst überreicht werden, wenn nach Lage des Falles die von ihm zu beurteilenden steuerrechtlichen Fragen (s. § 468 Abs. 1, Satz 1 RAO) als für die gerichtliche Urteilsfindung von entscheidender Bedeutung befunden werden[44]). Formell ist also die Befugnis, den Reichsfinanzhof anzurufen, dadurch be-

---

[43]) Das Folgende gilt selbstverständlich nur für den dritten Fall des § 468 RAO.

[43a]) RGSTR 65, 71.

[44]) Nieberl, a. a. O. Keine „Abhängigkeit": s. III 3.

dingt, daß das Gericht zu den Fragen, betreffend Grund und Umfang des Steueranspruchs, schlüssig Stellung genommen hat[44a]), dabei zu einer Abweichung gelangt, und die Gründe für diese Abweichung dem Reichsfinanzhof eingehend darlegt[45]). Es ist allerdings dem Zweck des § 468 RAO. entsprechend (Vermeidung einander widersprechender Entscheidungen) eine Anrufung des Reichsfinanzhofs weder zulässig noch erforderlich, wenn das ordentliche Gericht bei seiner Nachprüfung der rechtskräftigen Entscheidungen der Finanzbehörden- bzw. -gerichte lediglich in der Begründung abweicht, im Ergebnis, d. h. der Höhe der etwa vorliegenden Steuerverkürzung, aber zu einer völligen Uebereinstimmung mit ihnen gelangt[46]).

In diesem Abschnitt der Erörterungen haben wir uns nur noch mit der Frage zu befassen, ob der Strafrichter bis zur (eventuellen) Aussetzung das Recht hat, Beweisaufnahmen vorzunehmen. Dies ist, soweit es den subjektiven Tatbestand anbetrifft, unbestritten und auch mit Recht bejaht worden. „Ob unter der Voraussetzung von Steuerpflicht und Steuerpflichtverletzung eine strafbare Handlung vorliegt oder nicht, darüber hat der Strafrichter unabhängig zu entscheiden"[47]). Diese Entscheidung liegt außerhalb der den Steuerbehörden durch § 468 RAO. vorbehaltenen Aufgaben. In der Prüfung der jenseits des objektiven Tatbestandes liegenden Elemente ist der Strafrichter aber deshalb nach übereinstimmender Anschauung von Theorie und Praxis nicht gebunden, da ja — dies ist der wichtigste Teil — bei Verneinung des subjektiven Tatbestandes[48]) eine „Abhängigkeit" der Verurteilung wegen Steuerhinterziehung oder -gefährdung von den durch die Finanzbehörden zu treffenden Feststellungen nicht besteht[49]). Eine Aussetzung gemäß § 468 RAO. kann also niemals dann in Betracht kommen, wenn das Vorliegen des inneren Tatbestandes nicht zu bejahen ist[50]). Die „Abhängigkeit" wird daher stets sehr genau zu prüfen sein. Wenn aber Bühler[51]) fordert, daß aus praktischen Erwägungen der subjektive Tatbestand stets zunächst untersucht werden solle, um so die Anrufung des

---

[44a]) Die Erklärung, die Beantwortung dieser Fragen gebe zu Zweifeln Anlaß, kann als ausreichend nicht angesehen werden.

[45]) RFH. in: StuW. 1924, Nr. 245; 1929 Nr. 767; RFHE 7, 290; Jahn in DJZ. 1922, Sp. 701; Pünder in: Boethke-Arlt, a. a. O., S. 254, Anm. 54; Becker, a. a. O., Anm. 10; Heinrich in: HDB. d. StR., S. 148, Anm. 6.

[46]) Nieberl, a. a. O.; Pünder in Boethke-Arlt, a. a. O., S. 251, Anm. 50; Becker, a. a. O., Anm. 7; RFH. in: StuW. 1922, N. 431; RGSTR. 57, 1.

[47]) Becker, a. a. O., Anm. 1; RGSTR. 56, 278.

[48]) Vorsatz, Fahrlässigkeit, Irrtum gem. § 59 STGB. u. § 395 RAO., § 3, Jug. GG. usw.

[49]) Lelewer, a. a. O., S. 22; Cattien, a. a. O., S. 336; Pünder: in Boethke-Arlt, a. a. O., S. 252, Anm. 51; RFH in: STuW. 1929, Nr. 493.

[50]) RGSTR. 62, 322; RG in: Zeitgem. Steuerfr. 1923, S. 13.

[51]) a. a. O., S. 522/23.

Reichsfinanzhofs möglichst zu verhindern, so ist diese Anschauung in ihrer Allgemeinheit nicht zu unterstützen. Es ist allerdings zulässig, daß der Reichsfinanzhof es ablehnt, eine Entscheidung gemäß § 468 Abs. 1 Satz 4 zu treffen, wenn es klar auf der Hand liegt, daß der subjektive Tatbestand nicht erfüllt ist. Um lediglich aus prinzipiellen — konstruktiven Gründen zunächst den objektiven Tatbestand aufzuklären, ist die Möglichkeit, den Reichsfinanzhof anzurufen, sicherlich nicht gesetzlich festgelegt worden[52]). Im allgemeinen wird doch aber die Sachlage so sein, daß nicht ohne weiteres das Fehlen des subjektiven Tatbestandes ersichtlich ist, daß vielmehr zunächst der objektive einer Prüfung zu unterziehen sein wird. Dann mit vielleicht umfangreichen Beweisaufnahmen über den subjektiven Tatbestand, die allein der Strafrichter vorzunehmen hätte, zu beginnen, wäre sinnlos[53]). Da sich hier womöglich später herausstellen könnte, daß eine Steuerschuld usw. gar nicht besteht, wäre es in einem solchen Falle zweckmäßig, unter Hinweis darauf, daß auch das Vorliegen des subjektiven Tatbestandes zweifelhaft sei, die Akten dem Reichsfinanzhof zu übersenden. Dieser müßte pflichtgemäß seine Entscheidung treffen, da ja grundsätzlich zunächst der objektive Tatbestand zu untersuchen ist und eine Ausnahme von diesem Grundsatz, wie sie oben genannt wurde, nicht gegeben ist.

Im Laufe der Untersuchung haben wir bereits festgestellt, daß allein und völlig selbständig der Strafrichter Beweisaufnahmen hinsichtlich des subjektiven Tatbestandes zu erledigen hat[54]). Aber auch bezüglich des objektiven Tatbestandes — einschließlich der in § 468 RAO. bezeichneten, von den Steuerbehörden zu entscheidenden Fragen — kann ihm diese Befugnis nicht abgesprochen werden. Solange eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs gemäß § 468 RAO. noch nicht ergangen ist, steht sie ihm vielmehr in vollem Umfange zu. An die Entscheidungen der unteren Steuerbehörden ist er, wie oben ausgeführt wurde, nicht ohne weiteres gebunden; er kann sich, wenn er im Ergebnis von ihnen abweicht, an den Reichsfinanzhof wenden und diesen um seine Entscheidung bitten. Wie sollte der Strafrichter aber zu einer anderen Auffassung gelangen können, wenn nicht auf Grund von Beweisaufnahmen? Falls der Reichsfinanzhof seine Entscheidung bereits getroffen hat, ist eine Beweisaufnahme durch den Strafrichter jedoch insoweit nicht mehr zulässig, als es sich um Fragen handelt, die vom Reichsfinanzhof zu entscheiden waren, entschieden worden sind und bindende Wirkung für das ordentliche Gericht haben[55]). Ueber den Umfang der vom

---

[52]) Becker, a. a. O., Anm. 3.
[53]) vgl. dazu insb. Becker, a. a. O., Anm. 3.
[54]) Jahn in: DJZ. 1922, Sp. 703.
[55]) zu dem vorigen, Jacobsohn, a. a. O., S. 1593.

Reichsfinanzhof zu treffenden, den Strafrichter bindenden Feststellungen s. u. IV 3.

b) Sachlicher Umfang der Beschränkung des ordentlichen Gerichts durch die Entscheidung des Reichsfinanzhofs gemäß § 468 RAO.

Wenn ihm eine Steuerstrafsache zur Bearbeitung vorgelegt wird, so hat sich der Strafrichter, wie bereits oben angedeutet, zunächst zu fragen, ob eine Steuerhinterziehung bzw. -gefährdung in ihr enthalten sein könne, da ja bei Bejahung dieser Frage möglicherweise die Vorschriften des § 468 RAO. zur Anwendung kommen könnten. § 468 RAO. spricht davon, daß eine „Verurteilung" wegen Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung davon abhänge, ob ein Steueranspruch bestehe usw. Das Wort „Verurteilung" darf nun nach übereinstimmender Auffassung von Wissenschaft und Praxis[56]) nicht so eng ausgelegt werden, wie es der Wortlaut zu fordern scheint. Die enge Auslegung — § 468 RAO. nur anwendbar, wenn das ordentliche Gericht beabsichtigt, auf eine Strafe zu erkennen, — würde zwar eine Verurteilung bei sich widersprechenden Auffassungen der Steuerbehörden und des Strafrichters verhüten, bei beabsichtigtem Freispruch jedoch den mit der gesetzlichen Normierung der in § 468 RAO. zusammengefaßten Vorschriften verfolgten Zweck vereiteln. Die Folge wäre eine Unzahl einander widersprechender Entscheidungen (der Strafrichter verneint, die Steuerbehörde bejaht die Steuerschuld des Steuerschuldners). Mit dem Sinn des Gesetzes ist eine derartig enge Auslegung keineswegs zu vereinen; wir dürfen daher getrost statt „Verurteilung" das Wort „Entscheidung" in den ersten Satz des § 468 RAO. aufnehmen[57]).

Obwohl es nicht unmittelbar in den Zusammenhang gehört, seien an dieser Stelle gleich noch zwei andere Mängel erwähnt, die die flüchtige Fassung der Reichsabgabenordnung in § 468 RAO. hat in Erscheinung treten lassen. Die Entscheidung, ob eine Person wegen Steuerhinterziehung bzw. -gefährdung zu bestrafen ist, hängt oft nicht davon ab, ob ein Steueranspruch überhaupt besteht, sondern in welcher Höhe er besteht. Die Fassung „ob ein Steueranspruch besteht" ist in dieser Hinsicht als durchaus unvollkommen anzusehen. Bei einer wörtlichen Auslegung des § 468 RAO. wären auch die Fälle durch ihn nicht gedeckt, bei denen Steuervorteile nicht gewährt sind, es vielmehr ausschließlich darauf ankommt, ob ein Anspruch auf derartige

[56]) Pünder in: Boethke-Arlt, a. a. O., S. 251, Anm. 50; Kloß, a. a. O., S. 152; Bühler, a. a. O., S. 522; Kern, a. a. O., S. 155; Heinrich in: HB. d. Ststrr. S. 146, Anm. 2; a. A. offenbar Spohr, a. a. O., S. 663.

[57]) Becker, a. a. O., Anm. 2.

Vorteile bestand (zu denken ist besonders an den Versuch der Steuerhinterziehung mittels Erschleichung von Erstattungen oder Vergütungen[58]).

In § 468 RAO. selbst wird der sachliche Umfang der Beschränkung des ordentlichen Gerichts durch die Entscheidungen von Finanzbehörden mit der ausdrücklichen Anführung der Straftatbestände „Steuerhinterziehung" und „Steuergefährdung" angegeben (§§ 396, 402 RAO.)[59]). Eine entsprechende Anwendung der Vorschrift auf die Fälle der Steuerhehlerei (§ 403 RAO.) und der Begünstigung (§ 392 Abs. 2 RAO.) ist abzulehnen[60]). Gewöhnlich begnügt man sich zur Begründung dieser Auffassung mit dem Hinweis auf den Wortlaut des § 468 RAO.[61]). Diese Beweisführung ist m. E. auch durchaus treffend. Was hätte bei der Abfassung der Reichsabgabenordnung näher gelegen, als neben den beiden genannten auch das dritte wichtige Steuerdelikt in § 468 RAO. zu nennen? Da dies nicht geschehen ist, darf man annehmen, daß es der Gesetzgeber bewußt unterlassen hat. Das gleiche gilt von der Begünstigung, die nicht als Teilnahmehandlung im Verhältnis zur Haupttat, sondern — ihrem zweifellos vorhandenen Teilnahmecharakter zum Trotz — als selbständiges Delikt anzusehen ist. Wenn wir uns wieder einmal des Zweckes, den der Gesetzgeber mit der Normierung der Vorschriften des § 468 RAO. verfolgte, erinnern, so finden wir, daß neben der bloßen Interpretation des Textes auch noch auf eine andere Weise der Beweis dafür erbracht werden kann, daß Steuerhehlerei und Begünstigung nicht in den Rahmen dieser Gesetzesstelle gehören. Der Zweck des § 468 RAO. war ja, einander widersprechende Entscheidungen zwischen ordentlichem Gericht und Finanzbehörden zu verhüten. Die Gefahr eines derartigen Widerspruchs besteht aber weder bei der Steuerhehlerei noch bei der Begünstigung. Für § 468 RAO. wird als ausreichende Vorentscheidung der Finanzbehörden nur eine solche anzusehen sein, die gegenüber der Person Rechtskraftwirkung äußert, gegen die das gerichtliche Strafverfahren gerichtet ist[62]) (dieser Satz ist sehr bestritten; Näheres darüber vgl. unter III 2 c). Eine derartige Entscheidung kann aber weder gegen den Hehler noch gegen den Begünstiger ergehen, denn diese sind im

---

[58]) Becker, a. a. O., Anm. 2; Pünder in: Mrozek-Arlt, a. a. O., S. 629.

[59]) Auf Steuerhinterziehung und gefährdung als Normen des materiellen Steuerstrafrechts einzugehen, ist im Rahmen dieser Arbeit nicht möglich. Verwiesen sei hierzu auf die eingehende Darstellung bei Wehner, Steuerhinterziehung und Steuergefährdung nach dem Strafrecht der Reichsabgabenordnung, 1923.

[60]) Becker, a. a. O., Anm. 2; Heinrich in: HdB. des StSTRr., S. 146, Anm. 3; Spohr, a. a. O., S. 665; Pünder in: Mrozek-Arlt, a. a. O., S. 629; Cattien, a. a. O., S. 338; Lelewer, a. a. O., S. 20; Groth, a. a. O., S. 95.

[61]) So insbesondere auch das RG in RGSTR. 65, 311.

[62]) RG. in: Das Recht 1923, Nr. 419.

Gegensatz zum Haupttäter als Steuerschuldner im Veranlagungsverfahren nicht passiv legitimiert. Es kann somit niemals zu einem Widerspruch kommen, da sich ja zwei Entscheidungen — der Besteuerungsbehörde und des ordentlichen Gerichts — nicht gegenüberstehen.

Eine weitere Frage, betreffend den sachlichen Umfang des § 468 RAO., ist die, ob der Strafrichter, wenn er über einen Gehilfen, Anstifter oder Mittäter einer Person, die als Steuerschuldner der Steuerhinterziehung bzw. -gefährdung schuldig geworden ist, sein Urteil zu fällen hat, ebenfalls an die Vorentscheidung der Finanzbehörden oder -gerichte gebunden ist. Sie wird — gewöhnlich ohne Begründung — von den einen bejaht[63]), von den anderen verneint[64]). Auch hier müssen wir wieder von der oben bei der Besprechung der Steuerhehlerei aufgestellten, an der angegebenen Stelle noch näher zu erörternden, Behauptung ausgehen, daß das ordentliche Gericht an die Vorentscheidung der Steuerbehörde dann nicht gebunden ist, wenn das Steuerfestsetzungsverfahren und das Strafverfahren sich gegen verschiedene Personen richten. Es genügt also z. B. nicht, wenn die Entscheidung der Steuerbehörde sich gegen den richtet, zu dessen Vorteil (§ 396 Abs. 1 RAO.) der Täter handelt. Folgerichtig kann § 468 RAO. aber auch keine Gültigkeit haben, wenn nur eine Anstiftung zur Steuerhinterziehung in Frage steht; und dies ungeachtet der Tatsache, daß eine Entscheidung über die Anstiftung zu diesem Steuerdelikt gemäß § 48 STGB. davon abhängig ist, daß der Angestiftete das Vergehen begangen hat, also ein Steueranspruch bestand und von ihm verkürzt worden ist. Der Steueranspruch richtet sich aber eben nur gegen den Angestifteten, in der Person des Anstifters kann ein Widerspruch zwischen zwei Entscheidungen nicht entstehen. Nach richtiger Auslegung des § 468 RAO. muß bei der Gleichartigkeit der Rechtslage dasselbe für das Strafverfahren gegen den Gehilfen dessen, der sich nach § 396 RAO. bzw. § 402 RAO. schuldig gemacht hat, gelten[65]). Der Gehilfe wird ebensowenig wie der Anstifter in dem Steuerfestsetzungsverfahren gegen den Haupttäter zugezogen; es wäre unbillig, wenn das Urteil über Schuld oder Unschuld des Gehilfen in einem wesentlichen Punkte von der Entscheidung der Finanzbehörde abhängig wäre, auf deren Zustande-

---

[63]) Becker, a. a. O., Anm. 2; Heinrich in: HB. d. St. StR., S. 146, Anm. 3; Spohr, a. a. O., S. 665; Pünder in Mrozek-Arlt, a. a. O., S. 629; Bühler, a. a.O., S. 522.

[64]) Nieberl, a. a. O.; Cattien, a. a. O., S. 339; Lelewer, a. a. O., S. 23; Pünder in: Boethke-Arlt, S. 251, Anm. 50; RGSTR. 66, 298.

[65]) Cattien, a. a. O., S. 339. Anders wäre aber m. E. zu entscheiden, wenn die Steuerschuld erst durch die Hinterziehung zur Entstehung gelangen kann. (Vgl. Pünder in: Mrozek-Arlt, S. 630.)

kommen er keinerlei Einfluß hatte[66]) und die sich im übrigen gegen einen Dritten richtet. Nach Absicht des Gesetzgebers sollte der Strafrichter durchaus nicht in allen Fällen, wo Steuervergehen in weitestem Sinne vorliegen, gebunden sein; wo die Grenze zu ziehen ist, ist jeweils aus dem mehrfach erwähnten Zweck der erörterten Vorschrift zu ersehen. Das, was für Anstifter und Gehilfen gesagt ist, hat Geltung auch für den Mittäter.

Während wir somit zu einer Ablehnung der Wirksamkeit des § 468 RAO. im Strafverfahren gegen Anstifter, Gehilfen und Mittäter der nach §§ 396, 402 RAO. Schuldigen gelangen, können wir mit der herrschenden Meinung[67]) die Anwendung dieser Vorschrift bei Entscheidungen über die Haftung gemäß § 416 RAO. bejahen. Es handelt sich um die Haftung der Vertretenen (s. §§ 102/107 RAO.: Juristische Personen u. dgl.) für Geldstrafen, die deren Vertreter wegen der bei Ausübung ihrer Obliegenheiten begangenen Steuerzuwiderhandlungen verwirkt haben. Wieder weist uns der Zweck des § 468 RAO. den richtigen Weg: Wollte man die Gebundenheit des ordentlichen Gerichts nicht anerkennen, so wäre die Folge die Gefahr widersprechen der Entscheidungen, denn das Verfahren, welches über die Haftung entscheidet (§ 416 RAO.), richtet sich gegen dieselbe Person, wie das Besteuerungsverfahren. (§ 111 RAO.): den Vertretenen. Obwohl er mit Anstiftung, Beihilfe, Mittäterschaft stets gemeinsam genannt wird, ist aus diesem Grunde der vorliegende Fall anders zu behandeln als jene. Die Beschränkung kann — dies ergibt sich aus dem sachlichen Umfang des § 468 RAO. ohne weiteres — jedoch nur dann eintreten, wenn sich die Haftung des Vertretenen auf eine Geldstrafe wegen Steuerhinterziehung bezw. -Gefährdung oder auf die Kosten eines wegen dieser Delikte durchgeführten Strafverfahrens bezieht.

Abschließend sei noch angemerkt, daß § 468 RAO. mit Rücksicht auf den auch wegen des Steuervergehens erfolgenden Schuldspruch auch dann zu beachten ist, wenn die Steuerhinterziehung oder die Steuergefährdung in Tateinheit mit einem gemeinen Vergehen begangen sind, dessen Strafnorm als schwerere gemäß § 73 STGB. zur Anwendung gelangen muß. Verfahren wegen bloßer Ordnungswidrigkeiten (z. B. § 413 RAO.) können dagegen niemals eine Bindung des Strafrichters herbeiführen[68]).

---

[66]) RGStR. 58, 41.

[67]) Cattien, a. a. O., S. 338; Pünder in: Mrozek-Arlt, a. a. O., S. 629; Lelewer, a. a. O., S. 23; Groth, a. O., S. 95; Spohr, a. a. O., S. 665; RG. in: Das Recht 1923, Nr. 1092.

[68]) Cattien, a. a. O., S. 338.

o) Die den Strafrichter beschränkenden Entscheidungen.

Sobald sich das ordentliche Gericht darüber im klaren ist, daß die ihm vorliegende Strafsache dem sachlichen Umfange nach den Erfordernissen des § 468 RAO. unterworfen ist, hat es zu prüfen, ob eine Entscheidung der Finanzbehörden bezüglich der im § 468 RAO. genannten Feststellungen vorliegt, und bei Bejahung dieser Frage, ob diese Entscheidung geeignet ist, die durch die genannte Vorschrift normierte Bindung herbeizuführen.

a) In formeller Hinsicht.

Gemäß § 468 RAO. müssen Reichsfinanzhof, Finanzgerichte oder -behörden darüber, ob ein Steueranspruch besteht oder ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist, entschieden haben, wenn eine Beschränkung des ordentlichen Gerichts eintreten soll. Aus dem Wortlaut allein ergibt sich bereits, daß nur im Rechtsbeschwerdeverfahren ergangene Entscheidungen des Reichsfinanzhofs in der Sache selbst, niemals aber bloße „Verwerfungen von Rechtsbeschwerden als unzulässig" (§ 292 RAO. i. Vbdg. m. § 252 RAO.) als bindende Vorentscheidungen anzusehen sind[69]). Daß eine „Entscheidung" auch dann gegeben ist, wenn die Zulässigkeit der Rechtsbeschwerde dahingestellt und zur Sache entschieden wird, ist selbstverständlich[70]). Zweifelhaft erscheint dies Lelewer[71]) jedoch, wenn in einer Entscheidung, durch die ein Rechtsmittel verworfen wird, gelegentlich bemerkt wird, daß die Beschwerde auch sachlich unbegründet sei. M. E. ist in diesem Falle der Entscheidungscharakter im Sinne des § 468 RAO. zu verneinen. Wir erinnern uns an das in der Einleitung über die Feststellungswirkung Gesagte. Der Strafrichter soll zwar an die Feststellungen der Verwaltungsentscheidung im einzelnen gebunden sein, jedoch nur, soweit sie in der Entscheidungsformel selbst ihren Niederschlag gefunden haben. Davon kann aber im vorliegenden Falle keine Rede sein; es handelt sich um eine bloße „Verwerfung als unzulässig"; die gelegentliche Erwähnung, wie entschieden worden wäre, wenn man den Sachverhalt einer materiellen Nachprüfung unterzogen hätte, kann sie nicht zu einer Sachentscheidung stempeln. Wenn nun der Reichsfinanzhof eine Rechtsbeschwerde lediglich als unzulässig verworfen hat, so hat das ordentliche Gericht das Verfahren nach § 468 Abs. 1 Satz 4 RAO. einzuschlagen. Das

[69]) h. M.: z. B. Pünder in Boethke-Arlt, a. a. O., S. 253, Anm. 52; Lelewer, a. a. O., S. 21; Nieberl, a. a. O.; Becker, a. a. O., Anm. 6; RGSt. 65, 71; RFH. in StuW. 29, 493.

[70]) Becker, a. a. O., Anm. 6.

[71]) a. a. O., S. 21.

Gleiche muß gelten[72]), wenn kraft Gesetzes dem Steuerberufungsgericht gestattet ist, ohne Eingehen auf das Vorbringen des Steuerschuldners und ohne nähere Begründung nach freiem Ermessen zu entscheiden, so daß der Reichsfinanzhof nur die rechtsirrige Ausübung dieses Ermessens zu beanstanden vermag, den streitigen Steueranspruch dagegen sachlich nicht nachzuprüfen hat.

Die Entscheidungen der Finanzbehörden oder -gerichte sollen sich nach dem Wortlaut des § 468 RAO. darüber aussprechen, „ob ein Steueranspruch besteht oder ob und in welcher Höhe er verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist". Zu den Fragen der Verkürzung nimmt nun der Steuerbescheid unmittelbar keine Stellung; er verhält sich lediglich darüber, ob der Steueranspruch und, wenn dies bejaht wird, in welcher Höhe er besteht. Aufgabe des Strafrichters erst ist es, den Sachverhalt nach der tatsächlichen und rechtlichen Seite dahin zu würdigen, ob das Tatbestandsmerkmal der Verkürzung erfüllt ist. Hinsichtlich dieser Frage besteht demnach eine Beschränkung des ordentlichen Gerichts nicht[73]).

Unbedingt erforderlich ist, daß die Entscheidungen der Finanzbehörden nicht nur ergehen bzw. ergangen sind, um das ordentliche Gericht zu unterstützen, sondern daß sie auch im Besteuerungsverfahren für steuerliche Zwecke Bedeutung haben[74]). (Die Zweifel, ob ein Steuerermittlungsverfahren gegen den Angeklagten schwebt, löst eine amtliche Anfrage an das zuständige Finanzamt.) Wenn z. B., wie in Art. XIX § 4 der zweiten Steuernotverordnung, vorgeschrieben ist, daß eine Veranlagung und Erhebung der in Frage kommenden Steuern nicht mehr stattzufinden hat und demzufolge die Aenderung der Steuerbescheide zu steuerlichen Zwecken gegenstandslos geworden ist, so ist für die Einholung einer Entscheidung gemäß § 468 RAO. kein Raum; denn zu Entscheidungen, die lediglich für die Strafrechtspflege von Bedeutung sind, mangelt es den Steuerbehörden an der Zuständigkeit[75]). Die Richtigkeit dieses Satzes ergibt sich aus dem dritten Absatz des § 468 RAO.; es kann nicht im Sinne des Gesetzes liegen, die Berichtigung einer rechtskräftigen steuerrechtlichen Entscheidung durch eine nur von einem Hilfsorgan des ordentlichen Gerichts gefällte, die nach dem Gesetz steuerrechtliche Wirkungen nicht mehr auslösen kann, anzuordnen. Im

---

[72]) RGSt. 62, 322.

[73]) KG. in JW. 1925, 1900.

[74]) RGSt. 58, 417; 62, 322; Spohr, a. a. O., S. 663; Becker, a. a. O., Anm. 4; Pünder in Boethke-Arlt, a. a. O., S. 253, Anm. 53; Heinrich in Handb. des Steuerstrafrechts, S. 147, Anm. 5. RFH. in Deutsches Steuerblatt 1925, Sp. 226.

[75]) StuW. 1925, Nr. 119, 211, 506; RFHE. 16, 629.

übrigen kann in derartigen Fällen der Zweck des § 468 RAO. niemals vereitelt werden, da ja zu denen des ordentlichen Gerichts in Widerspruch tretende steuerrechtliche Entscheidungen nicht mehr erlassen werden können.

β) In materieller Hinsicht.

Darüber, daß einfache Entscheidungen der Finanzämter genügen, um eine Bindung des Strafrichters herbeizuführen, Rechtsmittelentscheidungen (der Finanzgerichte) nicht erforderlich sind, ist man sich unter dem zutreffenden Hinweis auf § 468 Abs. 1 Satz 4 einig[76]). Diese Regelung ist zweifellos mit Rücksicht darauf, daß die Finanzämter ebenso gut wie Finanzgerichte den Sachverhalt aufklären können, getroffen worden.

Streitig dagegen ist, was materiell als Vorentscheidung der Finanzbehörden angesehen werden darf. Daß es eine „Entscheidung" im technischen Sinne sein muß, bedarf lediglich der Erwähnung. Eine bloße gutachtliche Aeußerung des Finanzamts über das Bestehen des Steueranspruchs usw. würde nicht genügen[77]). Daß aber nur förmliche Steuerbescheide (§ 211 RAO.) die Beschränkung des ordentlichen Gerichts zu erzeugen vermöchten, ist m. E. aus dem Gesetz nicht zu entnehmen. § 468 RAO. spricht nur von „Entscheidungen" der Finanzbehörden. Dieser Begriff umfaßt sowohl die förmlichen Steuerbescheide, wie auch die sonstigen „Willenskundgebungen eines Finanzamts oder einer Hilfsstelle eines Finanzamts, mit denen erstmalig ein bestimmter Betrag als Steuer von einer bestimmten Person sofort oder innerhalb einer bestimmten Frist beansprucht wird". (§ 212 RAO.). Ein Bescheid des Wortlauts z. B.

> „eine Aufwertung der Tabaksteuer ist nicht vorgesehen, daher haben Sie nichts zu zahlen"[78])

kann mithin niemals als ausreichende Vorentscheidung für die Einleitung des Verfahrens gemäß § 468 Abs. 1 Satz 4 RAO. anerkannt werden, da ein Steuerbetrag nicht angefordert, die in ihm enthaltene Feststellung eine rein negative ist. Eine Entscheidung darüber aber, daß ein Steueranspruch nicht oder nicht mehr besteht, kann auf Grund von § 468 RAO. von dem Reichsfinanzhof — nur § 468 Abs. 1 Satz 4 RAO. steht hier in Frage — niemals erzwungen werden[79]), da sie ausschließlich zu dem Zwecke, die Strafrechtspflege zu unterstützen, erginge. Anderseits ist eine unangefochten gebliebene Aufforderung zur Zah-

---

[76]) Lelewer, a. a. O., S. 23; Spohr, a. a. O., S. 664; Becker, a. a. O., Anm. 5; Heinrich in Handb. des Steuerstrafrechts, S. 147, Anm. 5.

[77]) Nieberl, a. a. O.; Spohr, a. a. O., S. 665; Kloß, a. a. O., S. 152, Anm. 466; RG. in ZfZ. 23, 159.

[78]) RFHE. 16, 329.

[79]) Spohr, a. a. O., S. 663.

lung von Umsatzsteuer stets als den Erfordernissen des § 468 RAO. genügende Vorentscheidung anzusprechen[80]). Aus der von der Praxis der Grundbuchämter her wohlbekannten Bescheinigung gemäß § 24 des Grunderwerbssteuergesetzes ergibt sich zwar, daß die Grunderwerbssteuer für den Eigentumsübergang an dem fraglichen Grundstücke sichergestellt sei, es geht aber nicht aus ihr hervor, daß und in welcher Höhe ein Steueranspruch besteht, bzw. — mittelbar — daß und in welcher Höhe die Verkürzung des Steueranspruchs stattgefunden hat[81]). Es handelt sich um einen lediglich vorläufigen Bescheid, der noch keine Festsetzung der Grunderwerbssteuer vornimmt; eine solche allein kann aber als den Erfordernissen des § 468 RAO. entsprechend angesehen werden[82]). Nicht notwendig ist, daß die Vorentscheidungen während eines Steuerermittlungs- oder Besteuerungsverfahrens ergehen; wenn es dem Inhalte nach eine „Willenskundgebung" des Finanzamts (§ 212 RAO.) ist, so steht ihrer Erheblichkeit für den Strafrichter der Umstand, daß sie während eines Steuerstrafverfahrens erlassen wurde, nicht entgegen. Angemerkt sei, daß die inzidenter in einem Strafbescheid enthaltene Kundgebung der Finanzbehörde betreffend den Steueranspruch mit der herrschenden Meinung[83]) nicht als ausreichende Vorentscheidung zu erachten ist. Der Strafbescheid hat für das Besteuerungsverfahren als solches keinerlei Bedeutung; das ist aber, wie wir oben festgestellt haben, notwendige Voraussetzung für die Fähigkeit, das ordentliche Gericht in seiner Urteilsfreiheit zu beschränken.

Auch an die Strafe, die das Finanzamt durch den Strafbescheid vorläufig verhängt hat, ist der Strafrichter nicht gebunden; er entscheidet an Stelle des Finanzamts, weder als diesem über- noch nachgeordnete Behörde; in der Sache hat er selbständig zu urteilen, nicht etwa nur den Strafbefehl aufrechtzuerhalten bzw. aufzuheben[84]).

γ) Ihre Rechtskraft.

Das ordentliche Gericht hat, sobald es die Feststellung getroffen hat, daß die Entscheidung der mittleren oder unteren Finanzbehörden Entscheidungscharakter im Sinne des § 468 RAO. besitzt, nachzuprüfen, ob sie bereits rechtskräftig ist. Nur der rechtskräftigen Entscheidung gegenüber ist der Strafrichter verpflichtet, sich für gebunden zu erklären bzw. das Verfahren

[80]) RG. in DStBl. 1926, Sp. 679; Cattien, a. a. O., S. 341.
[81]) RGSt. 56, 394; Cattien, a. a. O., S. 341.
[82]) Ueber die Anmeldung im Konkurse vgl. RGSt. 62, 101;
[83]) Jahn in DJZ. 1922, Sp. 703; Pünder in Boethke-Arlt, S. 253, Anm. 53; Heinrich, Handb. des Steuerstrafrechts, S. 147, Anm. 5.
[84]) Hensel, a. a. O., S. 197; Groth, a. a. O., S. 95.

gemäß § 468 Abs. 1 Satz 4 einzuschlagen. Auch für den Steuerstrafprozeß gilt der allgemeine Grundsatz — wir haben hier nur die sogenannte Rechtskraft im formellen Sinne zu behandeln —, daß eine Entscheidung die Rechtskraft erlangt, wenn innerhalb der Rechtsmittelfrist das zulässige Rechtsmittel nicht eingelegt wird. Mit Rücksicht auf den Zweck, den § 468 RAO. verfolgt, muß jedoch dieser Grundsatz gewisse Einschränkungen erfahren. Der Erreichung dieses Zweckes, einander widersprechende Entscheidungen tunlichst zu vermeiden, wäre nicht gedient, wollte man z. B. einen verspätet (nach Ablauf der Rechtsmittelfrist) gegen einen Steuerbescheid eingelegten Einspruch für das ordentliche Strafverfahren unbeachtet lassen. Auf die Entscheidung des Finanzamts über diesen Einspruch hat auch der Säumige ein Recht. Er kann die Bewilligung von Nachsicht beantragen (§§ 86, 87 RAO.). Möglicherweise kann ihm diese auch von Amts wegen gewährt werden (§ 87 Abs. 4 RAO.). Das ordentliche Gericht hat also das Verfahren auszusetzen, bis über den Einspruch rechtskräftig entschieden ist[85]).

Dasselbe gilt im wesentlichen für den auf Grund von § 222 RAO. erlassenen Neuveranlagungsbescheid. Erst dieser in einem der zivilprozessualen Wiederaufnahme ähnlichen Verfahren ergehende Bescheid ist grundsätzlich als die den Strafrichter endgültig bindende Entscheidung anzusehen. Daraus folgt nun aber nicht, daß dem Strafrichter die Befugnis abzusprechen sei, seiner Beurteilung des Falles den unanfechtbar gewordenen Steuerbescheid zugrunde zu legen; er kann dies zweifelsfrei solange tun, als nicht ein Neuveranlagungsbescheid erlassen oder zumindest das Neuveranlagungsverfahren eingeleitet ist, wenn er nicht von sich aus veranlaßt ist, von jenem abzuweichen und den ihm durch § 468 Abs. 1 Satz 4 RAO. gewiesenen Weg einzuschlagen. Die bloße Behauptung des Finanzamts, die Voraussetzungen für eine Neuveranlagung der Steuer seien gegeben, ohne eine solche vorzunehmen oder das ordentliche Gericht wenigstens von der Unrichtigkeit des bisherigen Steuerbescheides überzeugen zu können, vermag an dessen Maßgeblichkeit nichts zu ändern[86]). Wenn der Strafrichter von der Möglichkeit einer Neuveranlagung überzeugt ist, so hat er sich, für den Fall, daß er eine vom Steuerbescheide abweichende Entscheidung treffen will, zunächst noch nicht an den Reichsfinanzhof zu wenden, sondern die Neuveranlagung bei dem zuständigen Finanzamt anzuregen und deren Rechtskraft abzuwarten[87]). Dieselbe Aufgabe hat das

[85]) RFH. in JW. 1923, S. 621 f. mit Anm. von Bühler; Nieberl, a. a. O.; StuW. 1923, Nr. 534; Pünder in Boethke-Arlt, S. 253, Anm. 53.

[86]) RfH. in StuW. 1924, Nr. 166; in StuW. 1923, Nr. 296; RGSt. 58, 139; Spohr, a. a. O., S. 666/67.

[87]) RfH. in StuW. 1925, Nr. 506.

ordentliche Gericht, wenn eine Berichtigung des Steuerbescheids aussichtsreich erscheint[88]), da bei der Offizialpflicht der Steuerbehörden zum Einschreiten (§ 243 RAO.) die steuerlichen Fragen „noch von den Finanzbehörden zu entscheiden sind", somit der Fall des § 468 Abs. 1 Satz 2 RAO. vorliegt. Das Finanzamt ist nach § 204 RAO. gehalten, gemäß §§ 222, 224 RAO. vorzugehen; die Nachprüfung der Aufsichtsbehörde ist nicht erst abzuwarten[89]).

Bei der Feststellung der Rechtskraft des Steuerbescheides hat der Strafrichter vor allem sein Augenmerk darauf zu richten, ob dieser vom Finanzamt dem Steuerschuldner ordnungsgemäß zugestellt worden ist. Kann das Finanzamt die Zustellung nicht nachweisen, so besteht die Möglichkeit, den Steuerbescheid anzufechten, fort; will es seine Unanfechtbarkeit herbeiführen, so ist es gezwungen, ihn zu erneuern und nochmals zuzustellen[90]).

Angefügt sei, daß nach herrschender Anschauung[91]) die Revision nicht darauf gestützt werden kann, daß das ordentliche Gericht infolge unrichtiger Gesetzesauslegung dem rechtskräftigen Steuerbescheid des Finanzamts gefolgt sei.

Anhangweise ist noch zu behandeln die Frage der Identität zwischen Steuerschuldner und Angeklagtem.

Die Auffassung, daß § 468 RAO. das Wort „Steueranspruch" ohne Rücksicht auf die Person des Steuerschuldners gebrauche, ist nicht haltbar[92]). Sie wird auch in der Literatur kaum vertreten[93]). Die Stimmen dagegen, die für eine Identität des Steuerschuldners und des Angeklagten im Strafverfahren eintreten, sind außerordentlich zahlreich. Daß § 468 RAO. lediglich verhüten will, daß betreffend dieselbe Person voneinander abweichende Entscheidungen ergehen[94]), zeigt der dritte Absatz dieser Vorschrift mit aller Deutlichkeit. Die Berichtigung der Steuerfestsetzung nach der vom Reichsfinanzhof gemäß § 468 Abs. 1 Satz 4 RAO. getroffenen Entscheidung kann nur in Frage kommen, wenn diese Entscheidung auch gegenüber dem Steuerpflichtigen, gegen den die Steuer festgesetzt ist, zu erlassen

---

[88]) RfHE. 11, 183; Nieberl, a. a. O.; Pünder in Boethke-Arlt, S. 253, Anm. 53; Heinrich in Handb. des Steuerstrafr. S. 147, Anm. 5; Cattien, a. a. O., S. 341.

[89]) RFH. in JW. 1923, 620 f.; Berolzheimer läßt in der Anmerkung zu dieser Entscheidung den Zweck des § 468 RAO. unbeachtet; gegen seine sonstigen Ausführungen vgl. das zur Frage der Neuveranlagung Gesagte.

[90]) RFH. in StuW. 1923, Nr. 295; Becker, a. a. O. Anm. 10.

[91]) RG. in Bayr. Ztschr. 23, 69; Cattien, a. a. O., S. 337.

[92]) Arlt, a. a. O., Sp. 481.

[93]) Pünder in Mrozek-Arlt, S. 631.

[94]) RGSt. 58, 41; Spohr, a. a. O., S. 663; RGSt. 56, 397.

ist[95]). § 468 RAO. kann mithin niemals zur Anwendung gelangen, wenn eine Entscheidung der Steuerstellen nur gegen eine von dem Angeklagten verschiedene Person, mit der er als Gesamtschuldner haftet, ergangen ist, und diese die Schuld bezahlt hat, so daß der Angeklagte wegen der Steuer nicht mehr in Anspruch genommen werden kann[96]). Es gilt mithin der Grundsatz der freien Beweiswürdigung[97]). Eine Bindung des Strafrichters, gemäß den Vorschriften des § 468 RAO. findet auch dann nicht statt, wenn ein Steuerbescheid nur gegen die OHG. vorliegt, Angeklagter aber ein Gesellschafter ist, dessen persönliche Haftung (§ 128 HGB.) nicht geltend gemacht wurde[98]), oder wenn der fachmännische Steuerberater des Steuerschuldners angeklagt ist, da er als Steuerschuldner nicht in Betracht kommt[99]). Ob der Angeklagte die Steuerhinterziehung zu eigenem oder zu fremdem Vorteil vorgenommen hat, führt eine unterschiedliche Behandlung nicht herbei; es kommt allein darauf an, ob der Steuerbescheid gegen ihn ergangen ist[100]).

3) Keine Aussetzung.

Im Laufe der bisherigen Erörterung sind wir bereits mehrfach Fällen begegnet, in denen eine Bindung des ordentlichen Gerichts nicht stattfand, eine Aussetzung des Verfahrens zum Zwecke der Anrufung des RFH. somit unzulässig war. Gemeinsam ist allen diesen Fällen, daß die Aussetzung deshalb nicht erforderlich ist, weil das Moment der „Abhängigkeit" der Entscheidung des ordentlichen Gerichts von der der Finanzbehörde fehlt. Zwei Gruppen sind es, die sie umfassen: „keine Aussetzung, da Freispruch aus anderen Gründen" und „keine Aussetzung, da Verurteilung unabhängig von der Vorfrage" erfolgt[101]).

a) Freispruch aus anderen Gründen.

Hierher gehören die Fälle, in denen der Strafrichter aus Erwägungen, die den subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung bzw. Gefährdung betreffen, zu einem die Schuld des Angeklagten verneinenden Ergebnisse gelangt (Nichtvorliegen

---

[95]) Cattien, a. a. O., S. 339; RFH. 15, 199 im Gegensatz zu RFH. in StuW. 1922 Nr. 1089. Zu dieser Entscheidung: Das Moment der „Abhängigkeit" mag gegeben sein; der Zweck des § 468 wird aber nicht berührt, da gegen den Gehilfen usw. ein Steuerbescheid nicht ergeht.

[96]) Cattien, a. a. O., S. 340; RFH. in Steuer u. Wirtschaft 1923, Nr. 295; 1926, Nr. 221; Becker, a. a. O., Anm. 4.

[97]) REH. in StuW. 1925, Nr. 117.

[98]) RFH. in StuW. 1928, Nr. 400.

[99]) RG. in „Das Recht" 1926, Nr. 997.

[100]) a. A.: Iahn, in DJZ. 1922, Sp. 704; RFH. in StuW. 1923, Nr. 295.

[101]) Spohr, a. a. O., S. 663; Becher, a. a. O., S. 247; Becker, a. a. O., Anm. 3.

von Vorsatz, Fahrlässigkeit; Irrtum gemäß § 59 StGB., § 395 RAO. usw.)[102]). Schon an anderer Stelle haben wir festgestellt, daß in der Beurteilung des subjektiven Tatbestandes der in Frage stehenden Delikte das ordentliche Gericht völlig frei ist. Wenn also der Strafrichter bei der Anrufung des Reichsfinanzhofs anläßlich der Begründung seiner abweichenden Ansicht zu erkennen gibt, daß er aus subjektiven Gründen freisprechen will, so ist der Antrag auf Entscheidung vom Reichsfinanzhof als zwecklos und unzulässig abzulehnen, da jener seine Entscheidung von der des Reichsfinanzhofs ja nicht abhängig machen will[103]).

b) Verurteilung unabhängig von der Vorfrage.

Wenn sich innerhalb der Revisionsverhandlung aus den Feststellungen des Strafrichters ergibt, daß er sowohl in der Frage, ob und in welcher Höhe die Steuer verkürzt sei, den Steuerbescheid zugrunde gelegt hat, wie auch in den Gründen diesem durchaus folgt, ihn nur in einem Punkte mißverstanden hat, so ist die Einholung einer Entscheidung des Reichsfinanzhofs selbstverständlich nicht notwendig[104]); ein Auseinandergehen der Entscheidungen beider Instanzen liegt nicht vor.

Falls sich die Steuerbehörde auf Anfrage des ordentlichen Gerichts zur Zeit außerstande erklärt, einen Steuerbescheid zu erlassen und sich ihn bis zur Beendigung des gerichtlichen Strafverfahrens vorbehält, dürfte allerdings der Grundsatz der freien Beweiswürdigung nicht ohne weiteres zur Anwendung gelangen[105]). Daß das Strafverfahren sonst nicht zu Ende geführt werden könne, ist m. E. nicht zutreffend. Ohne triftigen Grund — ein solcher ist hier nicht ersichtlich (Abwarten einer Entscheidung des Reichsgerichts) — darf das Finanzamt die Schaffung der Urteilsvoraussetzung für die Entscheidung des ordentlichen Gerichts nicht verweigern; allein der Reichsfinanzhof, dem insoweit die Befugnisse einer Aufsichtsinstanz zugebilligt werden müssen, kann jedoch Abhilfe schaffen, indem er das Finanzamt auf die ihm gemäß §§ 204, 210 RAO. obliegenden Pflichten hinweist. Das ordentliche Gericht kann die Finanzbehörden nicht zu einer Entscheidung zwingen[106]). Teilt das Finanzamt auf eine amtliche Anfrage mit, daß seiner Auffassung nach ein Steueranspruch nicht entstanden sei, und ist diese Auskunft genügend

---

[102]) Nieberl, a. a. O.; RFHG. 25, 88; Kloß, a. a. O., S. 152.

[103]) RFHG. 12, 235; Becher, a. a. O., S. 248.

[104]) RGSt. 58, 186.

[105]) So RG. in JW. 1922, S. 911; Boethke, a. a. O., S. 146; anders, wenn das Finanzamt es überhaupt ablehnt, zu entscheiden: keine Gefahr widersprechender Entscheidungen.

[106]) Becker, a. a. O., Anm. 10; Klee, in der Anm. zu der vorgenannten Entscheidung; Polke, in JW. 1922, 1571.

begründet, so ist § 468 RAO. nicht anwendbar[106a]), da die Vorentscheidungen nur über das Bestehen des Steueranspruchs, aber nicht über sein Nichtbestehen getroffen werden sollen[107]). Beispiele hierfür bilden die freiwillige Entrichtung der Steuer, die Verjährung der Steuerforderung usw.[108]). Für § 468 RAO. ist nur da Raum, wo der RFH. die Möglichkeit hat, durch eine von dem rechtskräftigen Steuerbescheid abweichende Entscheidung eine Berichtigung der Steuerfestsetzung herbeizuführen, die steuerlichen Zwecken, insbesondere der Erhebung oder Verrechnung von Steuern dienen soll. An dieser Voraussetzung fehlt es z. B., wenn, wie in Art. XIX § 4 der zweiten Steuernotverordnung vom 19. Dezember 1923 (RGBl. I, 1205), vorgeschrieben ist, daß eine Veranlagung und Erhebung der betreffenden Steuern nicht mehr stattzufinden hat und demgemäß eine Aenderung der Steuerbescheide zu steuerlichen Zwecken gegenstandslos geworden ist. Auch in diesem Falle sind einander widersprechende Entscheidungen unmöglich[109]). Ebenso kommt, wenn die Finanzbehörden nach pflichtgemäßer Nachprüfung erklären, daß sich von der Durchführung eines Steuerverfahrens für das Reich ein Erfolg nicht verspricht, eine Anwendung von § 468 RAO. nicht in Betracht[110]). Die Anrufung des Reichsfinanzhofs entfällt mithin grundsätzlich, wenn die Festsetzung einer Steuer nicht möglich ist. Mit Rücksicht auf diesen Satz wird im allgemeinen die Beschränkung des ordentlichen Gerichts durch die Vorentscheidung der Finanzbehörden für den Fall abgelehnt, daß es nur den Versuch einer Steuerhinterziehung oder -gefährdung abzuurteilen hat. „Wenn Finanzbehörde und Strafgericht darüber einig sind — nur dann! — daß ein Steueranspruch nicht entstanden ist, und steht nur die Verurteilung wegen versuchter Steuerhinterziehung in Frage, so kommt § 468 RAO. nicht zur Anwendung[111]). Es kann niemals Aufgabe der Finanzbehörde sein, die nur für das Strafverfahren wegen Versuchs der Steuerhinterziehung bedeutsame Frage zu entscheiden, ob und in welcher Höhe der Steueranspruch entstanden und verkürzt sein würde, wenn das Vorhaben des Angeklagten vollendet wor-

---

[106a]) Selbst, wenn ordentliches Gericht anderer Ansicht. RG. in StuW. 24, Nr. 78.

[107]) Becker, a. a. O., Anm. 10; Cattien, a. a. O., S. 342; RGSt. 58, 18.

[108]) Jahn in DJZ. 1922, Sp. 704; Becker, a. a. O., Anm. 4.

[109]) RGSt. 58, 417; RFH. in StuW. 26, Nr. 605; RG. in Reichst. Bl. 1925, S. 61.

[110]) RG. in zeitgem. Steuerfragen 1923, S. 92.

[111]) RFHE. 10, 196; Nieberl, a. a. O.; RG. in „Das Recht" 1926, Nr. 995; RFH. in StuW. 1922, Nr. 623; Kloß, a. a. O., S. 152; Becher, a. a. O., S. 248; Cattien, a. a. O., S. 338; Jahn in DJZ. 1922, Sp. 703; Becker, a. a. O., Anm. 3; Heinrich, in Handb. des Steuerstrafrechts, S. 147, Anm. 4; RGSt. 57, 350.

den wäre[112]). Eine Abhängigkeit des Urteils von der Beurteilung der Vorfrage ist dagegen dann zu bejahen, wenn der Strafrichter den Versuch einer Steuerhinterziehung aus dem Gesichtspunkt des Wahnvergehens heraus verneinen will. Die Verurteilung wegen versuchter Steuerhinterziehung oder Gefährdung kann eintreten, sei es nun, daß die Steuerbehörden das Bestehen des Steueranspruchs bejahen oder verneinen; es muß nur die rechtliche Möglichkeit seiner Entstehung vorhanden sein[113]). Bei jenem Fall müßte sich die Steuerbehörde demnach mit dieser Möglichkeit befassen und eine Entscheidung treffen.

Von der herrschenden Meinung[114]) wird eine Bindung des Strafrichters gemäß § 468 RAO. dann nicht anerkannt, wenn die Vorentscheidung der Finanzbehörden auf einer der für die Veranlagung geltenden Rechtsvermutungen beruht, die in einzelnen Steuergesetzen normiert sind. Die Tabaksteuerhinterziehung setzt z. B. voraus, daß irgendein Steueranspruch entstanden ist und daß die Handlung des Täters auf Vereitelung dieses Steueranspruchs gerichtet war; § 468 RAO. findet Anwendung. Das Vorliegen eines der Vermutungsfälle gemäß §§ 58, 59 Tabaksteuerges. hat der Strafrichter jedoch nach seinem eigenen freien Ermessen zu beurteilen, ohne an die Vorentscheidung gebunden zu sein. In § 468 RAO. ist unter „Entscheidung der Finanzbehörden" nur derjenige Steuerbescheid gemeint, der gegenüber dem Angeklagten Rechtswirksamkeit erlangt hat; bei den genannten Vermutungstatbeständen dagegen wird über die persönliche Steuerschuld des Täters keinerlei Feststellung getroffen[115]). Auch die im § 20 Abs. 2 Satz 3 des Weinsteuergesetzes enthaltene Rechtsvermutung hinsichtlich der Steuerschuld bindet nur die Steuerbehörden und -gerichte in steuerlicher Beziehung, nicht aber den Strafrichter, denn sie ist nur aufgestellt, um das Besteuerungsverfahren zu erleichtern und zu beschleunigen[116]). Die Entscheidung, die eine Beschränkung des ordentlichen Gerichts schaffen soll, bedarf eines festen Unterbaus; die bloßen Vermutungstatbestände können einen solchen niemals darstellen.

Eine in diesem Zusammenhange besonders häufig erörterte Frage ist die, ob der Strafrichter an Schätzungsbescheide der Finanzbehörden gebunden ist.

Formell ist auch zur Entscheidung über diese die Zuständigkeit des Reichsfinanzhofs gemäß § 468 Abs. 1 Satz 4 RAO. zweifellos gegeben. Wenn der Umsatz bzw. das Einkommen gemäß § 217 RAO. geschätzt worden sind, die Beschwerde gegen den

---

[112]) RFH. in StuW. 1923, Nr. 69; die Feststellungen gemäß § 397 Abs. 2 sind allein von dem Strafrichter zu treffen.

[113]) RGSt. 66, 194; a. A.: RGSt. 65, 165.

[114]) Nieberl, a. a. O.; RGSt. 66, 298.

[115]) RGSt. 57, 212.

[116]) Reichsfinanzhof 19, 287.

Schätzungsbescheid vom Landesfinanzamt zurückgewiesen wurde, so ist dieser rechtskräftig. Obwohl nun gemäß §§ 285—306 RAO. der RFH. nicht zuständig ist, kann doch das ordentliche Gericht das Verfahren gemäß § 468 Abs. 1 Satz 4 RAO. einschlagen, da diese Vorschrift gegenüber den genannten eine lex specialis ist. Dies ergibt sich daraus, daß nach § 468 RAO. ausnahmsweise sogar rechtskräftige Entscheidungen der Rechtsmittelbehörden umgestoßen werden können und daß ferner die Besetzung des RFH. bei der Entscheidung gemäß § 468 RAO. abweichend von § 52 Abs. 3 Satz 2 RAO. geregelt ist[117]). Eine Abhängigkeit des ordentlichen Gerichts wird im allgemeinen abgelehnt, wenn nur die Höhe der Steuerverkürzung in Frage steht, weil in derartigen Fällen gemäß § 362 RAO. a. F. eine von der Höhe der Hinterziehung unabhängige Geldstrafe zu verhängen ist. Nach § 396 Abs. 1 RAO. greift diese Erleichterung jetzt in den meisten Fällen ein[118]); § 468 RAO. gilt im vollen Umfange nur noch bei Zöllen und Verbrauchssteuern, wenn der verkürzte Betrag nicht geschätzt ist; bei direkten und Verkehrssteuern nur dann, wenn das Bestehen des Anspruchs oder der Verkürzung überhaupt fraglich ist, nicht nur die Höhe[119]) (aber auch bei Schätzungsbescheiden). Mit Recht lehnt also der Reichsfinanzhof die Mitwirkung gemäß § 468 RAO. ab, wenn es sich lediglich darum handelt, die Höhe der Verkürzung eines im Steuerveranlagungsverfahren nur schätzungsweise ermittelten Steueranspruchs festzustellen und diese nicht, wie es § 468 Abs. 1 Satz 3 RAO. verlangt, als gesetzliche Grundlage für die Höhe der verwirkten Geldstrafe, sondern ausschließlich als dem freien richterlichen Ermessen anheimgegebener Strafzumessungsgrund in Betracht kommt. Steht allerdings die im Steuerbescheid bejahte Verkürzung überhaupt in Frage, so muß sich der Strafrichter auch in solchen Fällen an den Reichsfinanzhof wenden, der allerdings nur zu prüfen hat, ob eine Steuerverkürzung vorliegt, mit ihrem Umfange sich zu befassen jedoch nicht verpflichtet ist[120]). Daß wegen der Höhe der Steuerverkürzung eine Anrufung des Reichsfinanzhofs nicht zulässig sein kann, ergibt sich auch aus folgendem: Wäre er im Besteuerungsverfahren angegangen worden, so hätte er infolge der auf Rechtsirrtum beschränkten Natur der Rechtsbeschwerde auch nicht über die Höhe der Schätzung, sondern nur über deren Zulässigkeit befinden können; auch in diesem Regelfalle wäre also ein materieller Spruch des Reichsfinanzhofs über die Höhe der Schätzung nicht zustande gekom-

---

[117]) Jacobsohn, a. a. O., S. 1592.

[118]) Heinrich in Handb. des Steuerstrafrechts, S. 148; Jahn in DJZ. 1922, Sp. 705; Becher, a. a. O., S. 248.

[119]) Bühler, a. a. O., S. 523; RG. „Recht" 1926, Nr. 998; RGSt. 63, 64.

[120]) RG. in StuW. 1925, Nr. 507.

men[121]). Die Ansicht Mannheims[122]), der Reichsfinanzhof lehne seine Mitwirkung in den genannten Fällen ab, weil er das Wesen der richterlichen Strafzumessung verkenne, ist nicht zu billigen; daß bei dieser das Maß der Schuld und die Schwere der Tatfolgen eine große Rolle spielen, ist zweifellos richtig; es hieße aber den Begriff der „Abhängigkeit" in völlig unzulässigem Maße erweitern, wollte man den Strafrichter auch hier für gebunden erklären; ergibt doch gerade der Wortlaut des § 396 Abs. 1 Satz 2 RAO., daß in der Beurteilung dieser Fragen der Strafrichter nicht durch die Vorentscheidung beschränkt sein soll. „Abhängigkeit" im Sinne des § 468 RAO. bedeutet, daß die Vorentscheidung für den Strafrichter „notwendig", nicht nur „nützlich" ist.

4) Verletzung der Aussetzungspflicht durch den Strafrichter.

Hat die Strafkammer, ohne die durch das Finanzamt vorgenommene oder vorzunehmende Festsetzung der Steuerschuld usw. des Angeklagten zu berücksichtigen, selbständig den Betrag der Verkürzung bestimmt, so liegt zweifellos im allgemeinen eine Verletzung der in § 468 RAO. enthaltenen Bestimmungen vor. Dieser Mangel vermag jedoch den Bestand des Urteils — im Hinblick auf den Zweck des § 468 RAO. — nicht zu gefährden, wenn nachträglich — nach der Rechtskraft desselben ohnehin keine Möglichkeit der Gefährdung — ein völlig mit den Berechnungen der Strafkammer übereinstimmender Steuerbescheid des Finanzamts ergeht und rechtskräftig wird. Eine Aufhebung des Urteils wäre, da es sich bei der behandelten Vorschrift nur um eine Urteilsvoraussetzung handelt, eine zwecklose Wiederholung des bereits erledigten Verfahrens, die doch nur zu der gleichen Verurteilung führen würde[123]).

Während das Gesagte für die erste und die Revisonsinstanz gilt, tauchen, sobald das Strafverfahren in der Revisionsinstanz schwebt, in diesem Zusammenhange andere Fragen auf. Das Reichsgericht und mit ihm die überwiegende Zahl der Schriftsteller[124]) vertreten — allerdings ohne ausreichende Begründung — die Auffassung, das Revisionsgericht habe die Einhaltung der Bestimmungen des § 468 RAO. von Amts wegen, d. h. ohne daß eine beachtliche Rüge erhoben worden sei, zu überwachen. Man

---

[121]) Pünder, in Boethke-Arlt, S. 252, Anm. 51.

[122]) a. a. O., S. 178.

[123]) RGSt. 57, 99; 58, 195; Becker, a. a. O., Anm. 9; Nieberl, a. a. O.; Cattien, a. a. O., S. 337; Heinrich, in Handb. des Steuerstrafrechts, S. 147, Anm. 5.

[124]) Heinrich, in Handb. des Steuerstr. R., S. 146, Anm. 1; Nieberl, a. a. O.; Jadesohn, in Steuerstrafproz., S. 15; Becker, a. a. O., Anm. 9; Lelewer, a. a. O., S. 21; Hensel, a. a. O., S. 196; Cattien, a. a. O., S. 337 und RGSt. 57, 364.

sagt zumeist: § 468 RAO. ist eine Vorschrift des öffentlichen Rechts. Die Parteien können demzufolge auf ihre Anwendung nicht verzichten. Es bedürfe deshalb keiner Rüge. Kern[125]) wendet sich dagegen: die genannte Auffassung stehe mit den Bestimmungen über die Revision bei der Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht in Einklang. Wenn man sich auch der Beachtlichkeit dieses Einwandes zunächst nicht zu verschließen vermag, so ist m. E. doch der erstgenannten Ansicht der Vorzug zu geben. § 468 RAO. nimmt mit mehreren anderen innerhalb der übrigen Verfahrensvorschriften eine Sonderstellung ein, die sich wieder einmal aus dem mit ihm verfolgten Zweck, eine Brücke zwischen Justiz und Verwaltung zu schlagen, herleiten läßt. Er ist nicht, wie die meisten der sonstigen das Verfahren regelnden Bestimmungen im Einzelinteresse erlassen, allein oder doch im überwiegenden Maße ausschlaggebend war bei seiner Einfügung in die Reichsabgabenordnung das Staatsinteresse an der Wahrung der Rechtseinheit. Daß dieses Interesse nie außer Acht gelassen werde, hat aber der Staat, den es ja in erster Linie angeht, m. E. ohne besondere Anregung durch einen der Beteiligten, von Amts wegen durch die ihn repräsentierenden Organe, in unserem Falle das Revisionsgericht, zu beachten.

Die Feststellung des Mangels in der Revisionsinstanz kann nun weder zur Einstellung des Gesamtstrafverfahrens noch auch zur Anordnung der Aussetzung des Verfahrens zum Zwecke der Herbeiführung einer Entscheidung der Finanzbehörden führen. Das Revisionsgericht ist nicht imstande, an Stelle der in der Vorinstanz getroffenen die in dem steuerrechtlichen Verfahren unter möglicherweise völlig anderen Voraussetzungen zustande gekommenen Feststellungen über das Bestehen des Steueranspruchs usw. seiner Entscheidung zugrunde zu legen. Es kann deshalb nur eine Aufhebung des Urteils, verbunden mit einer Zurückverweisung der Strafsache in die Vorinstanz zu einer Verhandlung auf Grund des § 468 RAO., in Betracht kommen[126]).

Anhangsweise haben wir noch die Frage zu erörtern, ob auch das über die Eröffnung beschließende Gericht und die Staatsanwaltschaft den Reichsfinanzhof anzurufen berechtigt sind. Sie wird, soweit sie die Staatsanwaltschaft anbetrifft[127]), meist verneint, unter Hinweis auf den Wortlaut des § 468 RAO. Der Reichsfinanzhof selbst[128]) hat früher die Ansicht vertreten, daß die Entscheidung des Strafrichters betr. des Abgabebeschlus-

---

[125]) a. a. O., S. 156.

[126]) RGSt. 56 m, 107; Pünder in Boethke-Arlt, S. 254, Anm. 54. Im übrigen siehe Anmerkung 124.

[127]) Boethke, a. a. O., S. 145; Pünder, in Boethke-Arlt, a. a. O., S. 254, Anm. 54; Becher, a. a. O., S. 249; Becker, a. a. O., Anm. 2; Cattien, a. a. O., S. 336; RFH. in StuW. 1929, 767.

[128]) StuW. 1924, Nr. 245.

ses nur in der Hauptverhandlung getroffen werden könne, sie aber in einer späteren Entscheidung wieder aufgegeben[129]). Die Entscheidung innerhalb der Hauptverhandlung hat er insbesondere deshalb gefordert, weil nur in dieser das Gericht sich über einen „Freispruch aus anderen Gründen" schlüssig werden und es solchenfalls ja überhaupt nicht zur Aussetzung kommen könne. Dieser Auffassung ist der vierte Senat des RFH. in m. E. durchaus zutreffenden Ausführungen entgegengetreten (s. Anm. 129)[130]). Aus dem Wort „Verurteilung" (§ 468 I. Halbs. RAO.) schließen zu wollen, daß nur in dem Stadium des Verfahrens, in dem ein Urteil ergehen kann, nämlich der Hauptverhandlung, der Abgabebeschluß gefaßt werden könne, hieße die Wortinterpretation zu weit treiben. Auch das „Gericht" des vierten Satzes fördert die ursprüngliche Ansicht des Reichsfinanzhofs und der anderen genannten Schriftsteller nicht, da ja auch außerhalb der Hauptverhandlung liegende Beschlüsse vom „Gericht" gefaßt werden.

Die Anrufung des Reichsfinanzhofs bezweckt die Schaffung einer sachlichen Voraussetzung für das Strafgerichtsurteil. Daß die Stellungnahme und Begründung der Abweichung nur in der Hauptverhandlung stattfinden könnte, ist nicht einzusehen. Der oben angedeutete, vom Reichsfinanzhof herangezogene Grund insbesondere ist nicht geeignet, für seine Ansicht zu sprechen. Der Reichsfinanzhof könnte folgerichtig jedes Ersuchen um seine Entscheidung ablehnen mit der Begründung, es müsse zunächst der subjektive Tatbestand geprüft werden. Wie wir aber bei einer früheren Gelegenheit bereits festgestellt haben, ist grundsätzlich zunächst der objektive Tatbestand zu untersuchen. Keinesfalls darf es dazu kommen, daß der Reichsfinanzhof dem Strafrichter die Reihenfolge der Untersuchungen vorschreibt. Ob eine Hauptverhandlung notwendig ist, wird natürlich stets eine Zweckmäßigkeitsfrage sein, die zu entscheiden dem pflichtgemäßen Ermessen des Strafrichters überlassen bleiben muß. Auch die verschiedenartige Besetzung des beschließenden und des erkennenden Gerichts kann nicht von Bedeutung ein. Da die Entscheidung des Reichsfinanzhofs innerhalb von drei Tagen unmöglich ergehen kann (§ 229 StPO.), ist es auch aus Zweckmäßigkeitsgründen erwünscht, dem über die Eröffnung des Verfahrens beschließenden Gericht die Befugnis, den Reichsfinanzhof anzurufen, zuzusprechen[131]).

Wenn es sich bei dem Ermittlungsverfahren durch die Staatsanwaltschaft auch nicht um Verurteilung oder Freispre-

[129]) RFHE. 18, 111.

[130]) Die genannte Entscheidung bezieht sich nur auf die Aussetzung gemäß § 468 Abs. 1 Satz 4 RAO; bei § 468 Abs. 1 Satz 2 RAO unbestritten, daß auch über Eröffnung entscheidendes Gericht aussetzen kann.

[131]) Becher, a. a. O., S. 249; Kern, a. a. O., S. 136.

chung, sondern nur um die Feststellung eines hinreichenden Verdachts handelt, so muß doch schon in diesem Stadium des Verfahrens der Grundsatz Geltung besitzen, daß eine Verzögerung durch die Aussetzung in einem späteren Stadium ebenso unerwünscht ist, wie im Ermittlungsverfahren. Auch der Staatsanwaltschaft ist somit — der Wortlaut kann nicht allein entscheidend sein — das Recht zur Fassung des Abgabebeschlusses zu gewähren[132]).

IV. Stellung des Reichsfinanzhofs gemäß § 468 RAO.

1. Beteiligte im Verfahren vor dem Reichsfinanzhof gemäß § 468 RAO.

Wenn wir uns die Frage vorlegen, wer in dem Verfahren vor dem RFH. gemäß § 468 Abs. I Satz 4 RAO. als „Beteiligter" anzusehen ist, so müssen wir uns daran erinnern, daß die Entscheidung desselben stets für das Besteuerungsverfahren als solches von Bedeutung sein muß, sich also nie als bloßer Rechtshilfeakt für das Strafverfahren darstellen darf. Beteiligt können mithin nur der Steuerpflichtige (nicht der Angeklagte!) als Steuerschuldner auf der einen Seite, das Finanzamt als Vertreter der Steuerhoheit des Staates auf der anderen Seite sein. Eine Teilnahme des ordentlichen Gerichts oder der Staatsanwaltschaft dagegen ist aus dem genannten Grunde unbedingt abzulehnen[133]); diese geben wohl kraft der ihnen gesetzlich auferlegten Verpflichtung den Anstoß zu dem Verfahren vor dem Reichsfinanzhof; sobald dieses jedoch einsetzt, ruht ihre Tätigkeit völlig und kann erst wieder aufgenommen werden, wenn der Reichsfinanzhof seine Entscheidung getroffen hat.

2. Umfang der Prüfungsbefugnis des Reichsfinanzhofs.

Wenn Jellinek[134]) darüber klagt, daß die Regelung des § 468 RAO. in keiner Weise den Grundsätzen des Rechtsstaates entspreche, da der die bindende Entscheidung fällende RFH. bezüglich der Tatfrage den Feststellungen einer organisatorisch abhängigen Verwaltungsbehörde unterworfen sei, so trifft das nur den Fall des § 468 RAO., der im dritten Satz des ersten Absatzes seine Regelung gefunden hat. Es ist richtig, daß die bindende Tatsachenfeststellung für Zölle und Verbrauchssteuern ausschließlich bei Verwaltungsbehörden, nicht bei Verwaltungsgerichten liegt (§§ 228, 230 RAO.). Der Reichsfinanzhof, als solcher ein vollwertiges Verwaltungsgericht, der zur Entscheidung

---

[132]) Jadesohn, in Steuerstrafprozeß, a. a. O., S. 15; Kern, a. a. O., S. 137.
[133]) Kloß, a. a. O., S. 153.
[134]) a. a. O., S. 52 und in Veröffentlichungen der Vereinigung deutscher Staatsrechtslehrer, Heft 5, 1929, S. 214.

über die Rechtsbeschwerde innerhalb des Besteuerungsverfahrens berufen ist (§§ 229, 230 RAO.), entscheidet im wesentlichen nur über die Rechtsfrage und Verfahrensmängel (§ 288 RAO.)[135]). Ob dies einen Nachteil im Hinblick auf die Beschränkung des ordentlichen Gerichts bedeutet, wird weiter unten noch zu besprechen sein. Anders haben wir jedoch zu entscheiden, wenn es sich um den Fall der Anrufung des Reichsfinanzhofs handelt, über den § 468 Abs. 1 Satz 4 ff. RAO. Bestimmung treffen. Es ist hier kraft Gesetzes eine neue Zuständigkeit des Reichsfinanzhofs neben den bereits Genannten geschaffen worden. Er hat zwar grundsätzlich die für das ordentliche Gericht wichtigen Vorfragen so zu entscheiden, wie er es im Besteuerungsverfahren getan hätte, wenn der Steuerpflichtige die Vorentscheidung nicht hätte rechtskräftig werden lassen[136]). Der Umfang seiner Prüfungsbefugnis erstreckt sich aber auch auf das tatsächliche Vorbringen der Beteiligten[137]); dies insbesondere, um Härten zu vermeiden, die entstehen könnten, wenn der Steuerpflichtige, ohne ihr Gewicht beizumessen, die Entscheidung einer unteren Instanz hat rechtskräftig werden lassen. Die rechtliche Zulässigkeit dieser erweiterten Prüfungsbefugnis ergibt sich einmal sinngemäß daraus, daß das hier erörterte Verfahren, wenn es auch steuerrechtlich von Erheblichkeit sein muß, doch dem Besteuerungsverfahren im eigentlichen Sinne gegenüber sich als ein völliges „aliud" darstellt, im übrigen aber unmittelbar aus dem Gesetz selbst. Nach § 468 Abs. 1 Satz 6 RAO. entscheidet der Reichsfinanzhof im Beschlußverfahren in der Besetzung von fünf Mitgliedern, d. h. in einem Verfahren entsprechend dem, das in § 306 RAO. seine Regelung gefunden hat. Nach dieser Vorschrift gelten zwar auch für das Beschlußverfahren sinngemäß die Bestimmungen über die Rechtsbeschwerde; die Erweiterung besteht jedoch darin, daß „neue Tatsachen und Beweise unbeschränkt geltend gemacht werden können"[138]).

Der Reichsfinanzhof, als höchste Veranlagungsbehörde im allgemeinen nur zur Nachprüfung von Rechtsfragen befugt, ist in diesem Falle somit auch ermächtigt, Tatsachen zu berücksichtigen. Er kann sich bei den vorzunehmenden Ermittlungen der Mitarbeit der Vorinstanzen bedienen[139]).

Daß die Entscheidung des Reichsfinanzhofs gemäß § 468 I 4 RAO. auch eingeholt werden kann, wenn der Instanzenzug des Besteuerungsverfahrens noch gar nicht zu ihm führen würde, bedarf lediglich der Erwähnung[140]).

---

[135]) Arlt, a. a. O., Sp. 481.
[136]) Lelewer, a. a. O., S. 22.
[137]) Bühler, a. a. O., S. 522; Boethke, a. a. O., S. 145.
[138]) Jadesohn, in Steuerstrafprozeß, a. a. O., S. 15; Kloß, a. a. O., S. 152.
[139]) Pünder, in Mrozek-Arlt, a. a. O., S. 632.
[140]) Bühler, a. a. O., S. 522; Spohr, a. a. O., S. 668.

3. Umfang der vom Reichsfinanzhof zu treffenden, den Strafrichter bindenden Feststellungen.

Es ist eine der umstrittendsten Fragen bei der Auslegung des § 468 RAO., ob das ordentliche Gericht nicht nur bezüglich des Bestehens bzw. der Verkürzung des Steueranspruchs als solchen usw. an die Vorentscheidung der Finanzbehörden gebunden ist[141]), sondern auch an den von diesen festgestellten äußeren Tatbestand der Steuerhinterziehung und Steuergefährdung[142]). Während das Reichsgericht sich zunächst der erstgenannten Auffassung genähert hatte, ging es, zum ersten Male wohl in der Entscheidung, die im 56. Bde. der Reichsgerichtsentscheidungen in Strafsachen, S. 107, veröffentlicht ist, mit Rücksicht auf die sich der letzteren anschließende Ansicht des Reichsfinanzhofs resignierend, zu dieser über („den Strafgerichten ist für dieses Rechtsgebiet, d. i. § 468 RAO., jede Möglichkeit unabhängiger und selbständiger Entscheidung über die äußeren Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung und -gefährdung entzogen; die Feststellung der Finanzbehörden gemäß § 468 RAO. entscheidet — für die Gerichte bindend — über den äußeren Tatbestand der Steuerhinterziehung[143]), so daß sie bei der Beurteilung der Schuldfrage von diesem auszugehen haben). So konnte Arlt[144]) in dieser Frage eine Uebereinstimmung zwischen Reichsgericht und Reichsfinanzhof mit vollem Recht feststellen. Schon in einigen Oberlandesgerichtsentscheidungen aber zeigte sich, daß der alte Streitpunkt noch immer nicht beseitigt war („der Strafrichter hat auch, wenn der Steueranspruch des Reichs festgestellt ist, selbständig darüber zu entscheiden, ob der Angeklagte auch tatsächlich am Vorfall beteiligt war"[145]). Besonders zu beachten ist jedoch, daß das Reichsgericht selbst sich dem Reichsfinanzhof wieder gestellt hat[146]). Das ordentliche Gericht sei nur durch die rechtskräftige Feststellung des Steueranspruchs beschränkt; eine Bindung an die Gründe der rechtskräftigen Steuerentscheidung könne, und zwar sowohl hinsichtlich des darin für erwiesen angesehenen Sachverhalts wie auch hinsichtlich dessen rechtlicher Beurteilung, nicht anerkannt werden. Wenn die Finanzbehörden den Grund des Steueranspruchs bejaht hät-

---

[141]) So z. B. Cattien, a. a. O., S. 336; Jadesohn, im Steuerstrafprozeß, a. a. O., S. 14 (Vorentscheidung hat verpflichtende Kraft nicht nur in ihrem Gesamtresultat, sondern in allen ihren steuertechnischen, insbes. ihren Bewertungseinzelheiten: Feststellungswirkung); Hensel, a. a. O., S. 196.

[142]) So. z. B. Pünder, in Mrozek-Arlt, S. 629; Lelewer, a. a. O., S. 22; Bühler, a. a. O., S. 522; Kloß, a. a. O., S. 153.

[143]) RGSt. 56, 394.

[144]) a. a. O., Sp. 479.

[145]) So z. B. OLG Königsberg, in JW. 1926, 1681; dagegen Friesecke, a. a. O., Sp. 479.

[146]) RGSt. 62, 322.

ten, so stehe es dem Gericht lediglich nicht frei, tatsächliche oder rechtliche Gründe für das Fehlen des angegriffenen Rechtsguts (Steueranspruch) zur Geltung zu bringen; ebensowenig sei das Gericht berechtigt, hinsichtlich der Wirkung des Angriffs (Steuerverkürzung) von einem anderen Betrag des Steueranspruchs als dem festgesetzten auszugehen. Entscheidungsfreiheit besitze es dagegen in Ansehung des Verhaltens des Angeklagten, das von der Klage als Angriff auf den Steueranspruch betrachtet werde; es könne somit z. B. feststellen, daß die Erklärung nicht von dem Angeklagten stamme, daß eine darin aufgenommene Zahl nicht mit 3000, sondern mit 7000 zu lesen sei usw.; in der Beurteilung der Handlung, durch die die Steuerverkürzung herbeigeführt worden sei, sei das ordentliche Gericht mithin keinerlei Bindungen unterworfen[147]). Diesen Ausführungen hat sich — mit m. E. durchaus zutreffender Begründung — der Reichsfinanzhof entgegengestellt[148]). Seiner Auffassung nach besteht die Bindung des Strafrichters an den in der rechtskräftigen Steuerentscheidung festgestellten äußeren Tatbestand auch insofern, als es sich für das ordentliche Gericht um die Feststellung der subjektiven Voraussetzungen der Steuerhinterziehung bzw. Steuergefährdung handelt. Es würde dem Sinne des § 468 RAO. nicht entsprechen, wenn das ordentliche Gericht sich zwar an die Feststellungen der Verwaltungsinstanzen, betreffend das Bestehen der angeblich verkürzten Steuerschuld der Form nach für gebunden erklären, nichtsdestoweniger aber die Verwirklichung des objektiven Tatbestandes, ohne den ja auch nach seiner Rechtsauffassung die betreffende Steuerschuld gar nicht entstanden sein kann, aus tatsächlichen Gründen verneinen oder wenigstens für nicht erwiesen erklären wollte. Da die gemäß § 468 I 1 RAO. von den Finanzbehörden (RFH.) mit bindender Kraft zu treffenden Feststellungen notwendigerweise nur auf Grund und in engstem Zusammenhang mit der Prüfung des objektiven Tatbestandes getroffen werden können, läge hierin nicht nur eine Abweichung von der Begründung der rechtskräftigen Steuerentscheidung, sondern eine Abweichung von der Steuerentscheidung selbst. Der Widerspruch, der durch § 468 RAO. vermieden werden soll, träte infolgedessen offen zum Vorschein. Dieses Ergebnis ist mit dem Zweck des § 468 RAO. nicht vereinbar und deshalb abzulehnen (es kann somit das ordentliche Gericht niemals aussprechen, daß der Angeklagte sich nicht für steuerpflichtig gehalten habe und dies — entgegen der Entscheidung der Finanzbehörden — damit begründen, daß die Handlung gar nicht vorgenommen worden sei). Wenn der Strafrichter ausspricht, die Unterlagen der Steuer-

[147]) RGSt. 65, 165; 66, 298.
[148]) RFHE. 25, 88; Spohr, a. a. O., S. 664.

forderung beständen in Wirklichkeit nicht, so tut er ebenso, als wenn er sagen würde, der Angeklagte schulde die Steuer nicht[149]). Wir gelangen nach dem vorigen zu dem Ergebnis, daß der Strafrichter, sobald die Steuerbehörden den Sachverhalt festgestellt und hieraus die steuerrechtlichen Folgerungen gezogen haben, in seiner Endentscheidung ebensowenig zu einem anderen tatsächlichen Ergebnis gelangen kann, als er die rechtlichen Folgerungen als unrichtig unbeachtet lassen darf[150]).

Bedenken sind gegen diese Entscheidung vereinzelt insbesondere deswegen erhoben worden, weil die Gefahr unrichtiger Urteile in der Bindung des Strafrichters an einen möglicherweise unrichtigen Sachverhalt liegen kann[151]). Wenn das Steuerverfahren bereits in der ersten bzw. der Rechtsmittelinstanz abgeschlossen worden ist, können diese Besorgnisse nicht Platz greifen, da es dem ordentlichen Gericht frei steht, den Reichsfinanzhof gemäß § 468 I 4 RAO. anzurufen und dieser, wie wir oben festgestellt haben, in diesem Verfahren erst nach Abschluß des Steuerverfahrens bekannt gewordene Tatsachen und Beweise zu berücksichtigen vermag. Ist dagegen das Steuerverfahren an den Reichsfinanzhof gelangt, so erscheint die Sachlage deshalb bedeutend schwieriger, weil er in diesem Fall — Rechtsbeschwerdeverfahren! — an die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanzen gebunden ist. Oft wird gesagt, man könne trotz der beschränkten Natur der Rechtsbeschwerde annehmen, der Steuerpflichtige werde, wenn er das Verfahren schon bis zum Reichsfinanzhof vorgetrieben habe, auch nach der tatsächlichen Seite seine Rechte hinreichend verfochten haben[152]). Daß hierdurch alle die Fälle, in denen neue Tatsachen und Beweise erst nach Abschluß des Rechtsmittelverfahrens zum Vorschein kommen, nicht erfaßt werden, dürfte jedoch zweifelsfrei sein. Arlt[153]) sieht, um die Bindung des ordentlichen Gerichts an einen unwahren Sachverhalt zu vermeiden, als einzigen Ausweg eine vom Gesetzgeber vorzunehmende Aenderung des § 468 RAO. Ich halte das nicht für erforderlich. Es würde nicht im Sinne der Gerechtigkeit liegen, wollte man für derartige Fälle die Bindung an die Entscheidung des Reichsfinanzhofs für endgültig und abschließend erklären. Daß der Wortlaut eine Anrufung desselben

---

[149]) Jahn, in DJZ. 1932, Sp. 255 ff.

[150]) Nieberls (a. a. O.) Bemerkung, der Hinweis auf die Möglichkeit widersprechender Entscheidungen zugunsten der Auffassung des Reichsfinanzhofs ziehe nicht, da diese Möglichkeit von jeher zwischen Zivil- und Strafrechtspflege bestehe, ist unverständlich; § 468 RAO soll doch gerade eine tunlichst umfassende Verbindung zwischen den Ressorts „Justiz" und „Verwaltung" schaffen.

[151]) Nieberl, a. a. O.

[152]) Pünder, in Mrozek-Arlt, a. a. O., S. 631; Becker, a. a. O., Anm. 1, Anm. 10.

[153]) a. a. O., Sp. 481.

gemäß § 468 I 4 RAO. nur gestattet, wenn Entscheidungen der Finanzämter bzw. der Rechtsmittelbehörden vorliegen, kann nicht von ausschlaggebender Bedeutung sein; da er häufig angerufen werden wird, um, neben den Rechtsfragen, auch Klärungen des Sachverhalts, bei diesen vorzunehmen, muß er sich auch eine Anrufung, betreffend seine eigene im Rechtsbeschwerdeverfahren ergangene Entscheidung, gefallen lassen. Dieser von Jahn[154]) zuerst gemachte Vorschlag schafft in vollem Umfange erst das, was mit der Einfügung des § 468 in die Reichsabgabenordnung beabsichtigt war: die Beseitigung widersprechender Entscheidungen des ordentlichen Gerichts und der Finanzbehörden auf rechtlichem und tatsächlichem Gebiet.

V. § 468 RAO. lex specialis gegenüber §§ 331 und 358 II StPO.

Gemäß §§ 331 und 358 II StPO darf, falls das Strafurteil nur von dem Angeklagten oder zu seinen Gunsten von der Staatsanwaltschaft oder von einer der im § 298 StPO bezeichneten Personen angefochten worden ist, das neue Urteil eine härtere Strafe als die in dem ersteren erkannte, nicht verhängen. Daß dieses sogen. „Verbot der reformatio in peius", eines der wichtigsten Schutzrechte des Angeklagten im Strafverfahren, durch § 468 RAO. beseitigt werden sollte, läßt dessen Fassung in keiner Weise erkennen. Hat also die Finanzbehörde nach Erlaß des Strafurteils[155]) in einem neuen rechtskräftigen Steuerbescheid die der Verurteilung zugrundegelegten Beträge erhöht (durch Nachforderung bzw. Neuveranlagung), so kann dies in der Rechtsmittelinstanz, wenn nur der Angeklagte usw. das Rechtsmittel eingelegt hat, nicht zu einer härteren Bestrafung führen, muß vielmehr völlig unberücksichtigt bleiben[156]).

Nichts hiermit zu tun hat die Frage, ob gegenüber dem Strafbescheid der Finanzbehörde eine reformatio in peius zulässig ist; diese ist nach allgemeinen Grundsätzen zu bejahen[157]).

VI. Berichtigung der Entscheidung der unteren Finanzbehörden gemäß § 468 III RAO.

In § 468 III RAO. ist bestimmt, daß die rechtskräftige Entscheidung des Finanzamts oder der Rechtsmittelbehörde zu berichtigen ist, wenn die Entscheidung des Reichsfinanzhofs von ihr abweicht[158]). Der dritte Absatz bezieht sich also nur auf die

---

[154]) in DJZ 1932, 256.

[155]) Dies gegen RGSt. 57, 129; wenn vor Erlaß des ersten Urteils, wäre doch der neue Bescheid maßgebend.

[156]) RGSt. 57, 129; RG. im Recht 1923, 819; Becker, a. a. O., Anm. 14; Cattien, a. a. O., S. 337/38; Lelewer, a. a. O., S. 23.

[157] Hensel, a. a. O., S. 197.

[158]) Bühler, a. a. O., S. 522.

Entscheidung, die der Reichsfinanzhof in dem Verfahren, das das ordentliche Gericht gemäß § 468 I 4 ff. eingeleitet hat, trifft. Sie ist mithin nicht nur für das ordentliche Gericht, sondern auch steuerrechtlich bindend. Der Hinweis, §§ 222 I, 224 RAO. gälten entsprechend, bedeutet, daß eine Berichtigung nur insoweit in Betracht kommen kann, als das Finanzamt bzw. die Rechtsmittelbehörde selbst diesen Vorschriften gemäß eine Berichtigung vornehmen könnten. In diesem Falle sind sie aber auch zu der Berichtigung gemäß § 468 III RAO. verpflichtet[159]); der Reichsfinanzhof ist rücksichtlich der ordnungsgemäßen Erfüllung dieser Verpflichtung als Aufsichtsbehörde anzusehen[160]). Aus der genannten Beschränkung ergibt sich, daß eine Berichtigung zuungunsten des Steuerpflichtigen z. B. dann nicht zulässig sein kann, wenn der Reichsfinanzhof nur abweicht, weil er den Sachverhalt rechtlich oder tatsächlich anders beurteilt[161]). Jede Entscheidung zugunsten eines Steuerpflichtigen deckt dagegen einen Fehler im Sinne des § 224 RAO. auf.

VII. Ruhen der Verjährung gemäß § 468 II RAO.

Während der Aussetzung des Verfahrens gemäß § 468 I RAO. ruht die Verjährung (§ 468 II RAO). Unter Verjährung ist hier sinngemäß zu verstehen die Verjährung der Strafverfolgung. Ihr Ruhen bedeutet lediglich, daß die Zeit vom Aussetzungsbeschluß bis zur Wiederaufnahme des Verfahrens durch das ordentliche Gericht in den sich nach § 419 RAO. bestimmenden Verjährungszeitraum nicht eingerechnet wird. Es handelt sich hier um eine Vorschrift ähnlich der im § 69 StGB enthaltenen[162]).

---

[159]) Becker, a. a. O., Anm. 12.
[160]) Boethke, a. a. O., S. 146.
[161]) Spohr, a. a. O., S. 667; Becker, a. a. O., Anm. 12.
[162]) Jadesohn, im Steuerstrafprozeß, a. a. O., S. 15; Cattien, a. a. O., S. 345.

C. Nachwort

Zur Begrenzung des § 468 RAO. durch § 56 Ziff. 4 der 3. Steuernotverordnung.

Durch die 3. Steuernotverordnung hat § 468 RAO., ohne selbst abgeändert worden zu sein, nicht unwesentlich an Bedeutung verloren[163]). Durch die Neufassung des § 359 RAO. (jetzt § 396 RAO.) sind die Mehrfachstrafen bei der Steuerhinterziehung usw. im allgemeinen beseitigt und ein einheitlicher Strafrahmen eingeführt worden. Da für die Strafbemessung die Feststellung des verkürzten Steuerbetrages regelmäßig nicht mehr notwendig ist, gemäß § 396 I 2 RAO. vielmehr der Höchstbetrag der Geldstrafe unbeschränkt ist, so scheiden für die Anwendung von § 468 RAO. alle die Fälle aus, in denen lediglich die Höhe, nicht aber das Bestehen der verkürzten Steuerforderung über einen bestimmten Betrag hinaus, streitig ist[164]). Eine Ausnahme gilt für Zölle und Verbrauchssteuern gemäß § 396 I 3 RAO.[165]). § 468 gilt also grundsätzlich nur noch, wenn es sich um die Frage handelt, ob überhaupt ein Steueranspruch besteht, oder ob ein Steueranspruch verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt worden ist. In diesem Rahmen hat sich § 468 RAO. durchaus bewährt; bis auf die Bindung an den äußeren Sachverhalt sind auch die zwischen Reichsgericht und Reichsfinanzhof bestehenden Streitfragen grundsätzlich aus der Welt geschafft. In einer seinem jetzigen Umfange entsprechenden Form wird § 468 RAO. eine der wichtigsten Verbindungen zwischen Justiz und Verwaltung, auch in einem künftigen Finanzstrafrecht, falls dieses nicht gänzlich den ordentlichen Gerichten entzogen werden sollte, seinen Platz finden müssen.

---

[163]) Vgl. Pünder, in Boethke-Arlt, a. a. O., S. 251, Anm. 49, und in Mrozek-Arlt, a. a. O., S. 613.

[164]) Heinrich, in Neuregelung usw., S. 53; Kloß, a. a. O., S. 152; Spohr, a. a. O., S. 664; Cattien, a. a. O., S. 343.

[165]) Wenn nur auf Freiheitsstrafe erkannt wird, keine Bindung: RGSt. 66, 298.

Lebenslauf

Ich — Karl Wilhelm Harry Zielinski — wurde am 2. Februar 1911 als Sohn des am 8. Dezember 1911 verstorbenen Bankbuchhalters Willibald Zielinski und seiner Ehefrau Katharina, geb. Glienicke, geboren. Meine Mutter ist Lehrerin an der 4. Volksschule zu Berlin-Baumschulenweg. Von Ostern 1917 an besuchte ich die Kantschule (Realgymnasium) in Berlin-Karlshorst, die ich im Frühjahr 1929 mit dem Zeugnis der Reife verließ. Vom Sommersemester 1929 bis zum Sommersemester 1932 studierte ich an der Universität Berlin Rechtswissenschaft. Am 13. Februar 1933 bestand ich vor dem juristischen Prüfungsamt bei dem Kammergericht Berlin die erste juristische Prüfung. Seit dem 7. März 1933 befinde ich mich im Vorbereitungsdienst und bin zur Zeit bei dem Landgericht Berlin beschäftigt. Im Wintersemester 1933/34 und im Sommersemester 1934 habe ich an der Universität Freiburg i. Br. Rechtswissenschaft studiert. Am 6. Juli 1934 habe ich die mündliche Doktorprüfung in Freiburg i. Br. bestanden.

Die Anregung zu dieser Arbeit ging von Sr. Magnifizenz, Herrn Prof. Dr. Kern in Freiburg i. Br. aus, dem ich dafür besonderen Dank schulde.

Berlin-Karlshorst, im August 1934.

Harry Zielinski.